

INFORME N.º 022-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Respecto de empresas domiciliadas en el país que efectúan inversiones de capital que les otorgan el control de empresas constituidas en el exterior, ligadas al desarrollo de su objeto social en el Perú, con la posibilidad de hacer viable la apertura de mercados para su producción local así como transferencias tecnológicas, para lo cual se endeudan en el sistema financiero nacional, se efectúan las siguientes consultas:

1. ¿Pueden considerar deducibles, para efectos de la determinación de su renta neta imponible de tercera categoría, los intereses incurridos para la realización de dicha inversión, independientemente de si la empresa domiciliada en el país obtiene renta gravada de fuente extranjera en el mismo periodo anual en el cual se registran los gastos financieros?
2. De considerarse deducibles dichos intereses, ¿qué procedimiento o metodología debería aplicar la empresa domiciliada para atribuir los gastos a una u otra fuente, peruana o extranjera; teniendo en cuenta que se trata de una inversión reciente?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 37º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría (renta de fuente peruana) se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Agrega el párrafo final del citado artículo que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y generalidad para los gastos señalados en los incisos I), II) y a.2) del propio artículo 37º, entre otros.

A su vez, el inciso a) del citado artículo 37° establece que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes de dicho inciso.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 51°-A del referido TUO dispone que a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

De lo anterior se puede afirmar que tanto el primer párrafo del artículo 37° como el primer párrafo del artículo 51°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta coinciden en señalar que a efectos de establecer la renta neta, de tercera categoría y de fuente extranjera, respectivamente, se debe deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener cada fuente.

2. De otra parte, cabe indicar que en reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal ha señalado que la inversión en acciones de otra empresa, no necesariamente es para obtener dividendos⁽¹⁾, dado que también puede obedecer a la necesidad de mantener la fuente o la generación de rentas gravadas⁽²⁾; situación esta que solo se puede establecer en cada caso en particular.

En relación con lo antes indicado, cabe señalar que si la adquisición de las acciones de la empresa domiciliada en el exterior es sólo para obtener dividendos de dicha inversión, ella solo generará renta de fuente extranjera. Por el contrario, si dicha adquisición obedece a la necesidad de generar rentas de fuente peruana o de mantener su fuente, dicha inversión generará renta de tercera categoría y renta de fuente extranjera.

3. Ahora bien, como la consulta plantea el supuesto de empresas domiciliadas en el país que efectúan inversiones de capital que les otorgan el control de empresas constituidas en el exterior, ligadas al desarrollo del objeto social de aquellas en el Perú, con la posibilidad de hacer viables la apertura de mercados para su producción local así como transferencias tecnológicas, de acreditarse fehacientemente en cada caso en particular que dicha inversión obedece a la necesidad de mantener la fuente o la generación de rentas gravadas de fuente peruana de la empresa adquirente de las acciones, el gasto por intereses incurridos para efectuar dicha inversión deberá considerarse a efectos de

¹ En el supuesto bajo análisis, es importante señalar que al adquirirse acciones de empresas constituidas en el exterior, los dividendos otorgados por estas a la empresa adquirente domiciliada en el país califican como rentas de fuente extranjera gravadas con el Impuesto a la Renta.

² Según el criterio vertido por el Tribunal en las RTF N.ºs 04757-2-2005, 07525-2-2005 y 10577-8-2010 la inversión podría obedecer a razones distintas a la intención o voluntad de percibir dividendos, tales como: i) obtener control o participación en las decisiones de la sociedad que enajena las acciones, ii) asegurar o mantener una relación comercial o posición contractual con la empresa transferente, como por ejemplo la de cliente o proveedor, iii) generar ahorros entre las empresas, evitando los sobrecostos propios de dos empresas que tienen que competir entre sí por los precios en el mercado, y iv) convertir a las empresas en rentables (generadoras de utilidades gravadas), a través de los ahorros propios de su control unificado.

determinar tanto la renta neta de tercera categoría (de fuente peruana) como la renta neta de fuente extranjera⁽³⁾.

Lo señalado en el párrafo precedente es aplicable independientemente de si la empresa adquirente domiciliada en el país obtiene renta gravada de fuente extranjera en el mismo periodo anual en que se devengan los intereses en cuestión, si se parte del hecho que se haya demostrado fehacientemente, en el caso concreto, que dicha inversión es necesaria para la generación de rentas gravadas de tercera categoría o el mantenimiento de su fuente.

Sin embargo, el hecho que la empresa adquirente domiciliada en el país, eventualmente, no obtenga renta gravada de fuente extranjera en el mismo periodo anual en que se devengan los intereses en cuestión, tendrá incidencia en la determinación del procedimiento aplicable para la imputación proporcional de tales gastos, conforme se detalla en el numeral 4 de este informe.

En este sentido, los intereses a pagar por créditos locales vinculados con inversiones en el capital de empresas constituidas en el exterior sólo serán deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, en la parte que sean imputables a dicha renta, bajo el entendido que el contribuyente demuestre que dicha inversión es causal para la generación de renta de fuente peruana.

4. Con relación a la segunda consulta, cabe indicar que el segundo párrafo del artículo 51°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a unas o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.

Al respecto, el inciso 1) del artículo 29°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los gastos que incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, que no sean imputables directamente a una o a otras, serán deducidos en forma proporcional, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

“1.1. Aplicando a dichos gastos el porcentaje que resulte de dividir los gastos directamente imputables a la renta de fuente extranjera a la que se encuentre vinculada el gasto, entre la suma de dichos gastos y los gastos directamente imputables a la renta de fuente peruana de la categoría a la que se encuentre vinculada el gasto, multiplicado por cien. El porcentaje se expresará hasta con dos decimales.

El monto resultante será el gasto deducible para la determinación de la renta neta de fuente extranjera. El saldo se aplicará para la determinación de la renta neta de fuente peruana de la categoría a la que se encuentre vinculado el gasto, en tanto la Ley admita su deducción.

³ Constituida esta por los dividendos otorgados por la empresa no domiciliada a la empresa domiciliada adquirente de sus acciones.

1.2. *En los casos en que no se pudiera establecer dicho porcentaje, se aplicará el siguiente procedimiento:*

- a) *Se sumarán los ingresos netos de las actividades generadoras de renta de fuente extranjera a las que se encuentre vinculado el gasto.*
- b) *El monto obtenido en el inciso a) se sumará con los ingresos netos de fuente peruana de la categoría a la que se encuentre vinculada el gasto.*
- c) *El monto obtenido en el inciso a) se dividirá entre el obtenido en el inciso b) y el resultado se multiplicará por cien (100). El porcentaje resultante se expresará hasta con dos decimales.*
- d) *El porcentaje se aplicará sobre el monto del gasto, resultando así el gasto deducible para determinar la renta neta de fuente extranjera a que se refiere el inciso a).*
- e) *El resto del gasto será deducible para determinar la renta neta de fuente peruana de la categoría a la que se encuentra vinculada el gasto, en tanto la Ley admita su deducción.*

Los ingresos netos a que se refieren los literales anteriores, son los del ejercicio al que corresponde el gasto.

1.3. *El contribuyente deberá utilizar otros procedimientos cuando por inversiones nuevas o por cualquier otra causa, el monto de los ingresos de fuente extranjera a que se refiere el literal a) del numeral anterior o los ingresos netos de fuente peruana sean igual a cero. Para tales procedimientos se aplicarán variables como las inversiones efectuadas en el ejercicio gravable, los ingresos del ejercicio inmediato anterior, la producción obtenida en el ejercicio gravable, entre otras, que cumplan el criterio de razonabilidad de la proporción en la imputación de gastos y que correspondan al mismo ejercicio”.*

Agrega la citada norma que la información detallada de los gastos a que se refiere el presente inciso, de su imputación a las rentas de fuente peruana y de fuente extranjera, la metodología empleada, las variables y los criterios considerados para determinar dicha imputación, deberá ser elaborada y conservada por los contribuyentes durante el plazo de prescripción.

Como fluye de las normas citadas, tratándose de contribuyentes que generen conjuntamente rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, cuando no sea posible efectuar una imputación directa de los gastos necesarios para producir tales rentas y mantener su fuente, se efectuará una imputación indirecta de manera proporcional entre estas, de acuerdo con alguno de los procedimientos que establece el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, para atribuir los intereses deducibles que incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y extranjera, a una u otra fuente, la empresa adquirente de las acciones deberá aplicar alguno de los procedimientos previstos en los numerales 1.1 ó 1.2 del inciso 1) del artículo

29°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según corresponda, salvo que el monto de los ingresos netos de las actividades generadoras de renta de fuente extranjera a las que se encuentre vinculado el gasto o los ingresos netos de fuente peruana sean igual a cero, en cuyo caso deberá utilizar el procedimiento a que se refiere el numeral 1.3 del mismo inciso.

Cabe indicar que para la deducción de los gastos en cuestión se debe tener presente los criterios a los que alude el último párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, entre los que figura el de la razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

CONCLUSIONES:

1. Los intereses a pagar por créditos locales vinculados con inversiones en el capital de empresas constituidas en el exterior solo serán deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, en la parte que sean imputables a dicha renta, bajo el entendido que el contribuyente demuestre que dicha inversión es causal para la generación de renta de fuente peruana.
2. La deducción de los intereses que incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y extranjera, sin ser imputables directamente a una u otra fuente, se determinará aplicando alguno de los procedimientos previstos en los numerales 1.1 ó 1.2 del inciso 1) del artículo 29°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según corresponda, salvo que el monto de los ingresos netos de las actividades generadoras de renta de fuente extranjera a las que se encuentre vinculado el gasto o los ingresos netos de fuente peruana sean igual a cero, en cuyo caso se deberá utilizar el procedimiento a que se refiere el numeral 1.3 del mismo inciso.

Lima, 8.2.2013

Original firmado por
LILIANA CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

nad/lla
A0034-D13
Impuesto a la Renta – Deducibilidad de intereses pagados para efectuar inversiones en empresas no domiciliadas.