

INFORME N.º 059-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si para la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR, resulta de aplicación la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.

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, "LIR").
- Reglamento de la Ley 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").

ANÁLISIS

1. De acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la LIR a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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 esta ley.

Así pues, el inciso g) del artículo 37 de la referida ley prevé que los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

En relación con ello, el inciso d) del artículo 21 del Reglamento dispone que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación⁽¹⁾, y que, entre otros, los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del periodo inicial como a los del periodo de expansión de las operaciones de la empresa.

Por otro lado, el inciso a) del artículo 37 de la LIR establece que serán 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.

Añade el primer párrafo del numeral 1 del mismo inciso que, para tal efecto, serán deducibles los intereses provenientes de endeudamientos, cuando

¹ Sobre el particular, en el Informe N.º 062-2009-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/062-2009.pdf>), se ha indicado que la opción de deducir en el primer ejercicio los gastos de organización y preoperativos contenida en el inciso g) del artículo 37 de la LIR debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación.



dicho endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; siendo que los intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación del coeficiente no serán deducibles⁽²⁾⁽³⁾.

Por su parte, el numeral 2 del citado inciso a) regula los supuestos de excepción al límite de la deducción de los gastos referidos en el párrafo anterior⁽⁴⁾.

A su vez, su numeral 3 prevé que solo son deducibles los intereses determinados conforme a los numerales 1 y 2 de este inciso, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos⁽⁵⁾.

Fluye de las normas glosadas que el inciso a) del artículo 37 de la LIR, para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría:

- a) Permite deducir los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de estas.
- b) No obstante, en el numeral 1 establece límites a la deducción de tales gastos, señalando que estos serán deducibles cuando tal endeudamiento no exceda del resultado de aplicar el coeficiente de 3 sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior; siendo que, los

² Agrega dicho numeral que los contribuyentes que se constituyan en el ejercicio considerarán como patrimonio neto su patrimonio inicial, y que si en cualquier momento del ejercicio el endeudamiento excede el monto máximo determinado en el primer párrafo de este numeral, sólo serán deducibles los intereses que proporcionalmente correspondan a dicho monto máximo de endeudamiento, de acuerdo a lo que señale el Reglamento.

³ Cabe resaltar que la Única Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N.º 1424 (publicado el 13.9.2018 y norma modificatoria), dispone modificar, a partir del 1.1.2021, el inciso a) del artículo 37 de la LIR, señalando en su numeral 1 que no serán deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior.

⁴ Así, el citado numeral 2) indica que el límite en mención no se aplica a:

- a. Las empresas del sistema financiero y de seguros señaladas en el artículo 16 de la Ley N.º 26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y a las empresas de factoring no comprendidas en el ámbito de la citada Ley, obligadas a inscribirse en el "Registro de empresas de factoring no comprendidas en el ámbito de la Ley General" a las que se refiere el Capítulo VI de la Resolución SBS N.º 4358-2015 o norma que la sustituya.
- b. Contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a dos mil quinientas (2500) UIT.
- c. Contribuyentes que mediante Asociaciones Público Privadas desarrollen proyectos de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica en el marco del Decreto Legislativo N.º 1224, "Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos" y las normas que lo modifiquen o sustituyan.
- d. Endeudamientos para el desarrollo de proyectos de infraestructura pública, servicios públicos, servicios vinculados a estos, investigación aplicada y/o innovación tecnológica, bajo la modalidad de Proyectos en Activos en el marco del Decreto Legislativo N.º 1224, "Decreto Legislativo del Marco de Promoción de la Inversión Privada mediante Asociaciones Público Privadas y Proyectos en Activos" y las normas que lo modifiquen o sustituyan, de acuerdo a lo que señale el Reglamento.
- e. Endeudamientos provenientes de la emisión de valores mobiliarios representativos de deuda que cumplan con las siguientes condiciones:
 - i. Se realicen por oferta pública primaria en el territorio nacional conforme a lo establecido en el Texto Único Ordenado de la Ley de Mercado de Valores, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 093-2002-EF y las normas que lo modifiquen o sustituyan;
 - ii. Los valores mobiliarios que se emitan sean nominativos; y,
 - iii. La oferta pública se coloque en un número mínimo de 5 inversionistas no vinculados al emisor.

Asimismo, el numeral 2) señala que los endeudamientos señalados en los acápites d. y e. serán computables a efectos de calcular el límite previsto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37, y que los intereses de dichos endeudamientos son deducibles aun cuando excedan el referido límite.

⁵ Es de señalar que de conformidad con la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1424, a las deudas constituidas o renovadas hasta la fecha de publicación del mencionado decreto (13.9.2018), les será de aplicación, hasta el 31.12.2020, el texto del inciso a) del artículo 37 antes de la modificación efectuada por dicho decreto.



intereses que se obtengan por el exceso de endeudamiento que resulte de la aplicación de dicho coeficiente, no serán deducibles.

2. Ahora bien, toda vez que la deducción de los gastos a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR incluye a los gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo, resulta necesario establecer si la deducción de dichos gastos se encuentra sujeta al límite previsto en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.

Al respecto, cabe indicar que lo regulado en el inciso g) es la oportunidad en que deben deducirse los gastos preoperativos, para cuyo efecto relaciona la oportunidad de la deducción con el momento en que se generan los ingresos, permitiendo a su vez que la deducción se realice en un ejercicio o en 10 años.

Por otra parte, respecto del numeral 1 del inciso a) se puede afirmar que la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses constituye un mecanismo antielusivo aplicable a dicho tipo de gastos cuyo propósito es evitar que los contribuyentes efectúen aportes de capital encubiertos bajo la apariencia de operaciones de financiamiento. En tal sentido, el límite que establece el inciso a) es de carácter cuantitativo, lo que significa que el exceso no es deducible. Así:

- El inciso a) vigente, que establece el límite a la deducción de intereses independientemente de que se trate de obligaciones entre partes vinculadas o no, fue incorporado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1424 con el propósito de evitar que se erosione la base imponible del impuesto a la renta y se trasladen beneficios mediante el pago de intereses⁽⁶⁾.



Antes de la modificación introducida por la norma en mención, las normas del Impuesto a la Renta ya establecían un límite a la deducción de intereses determinado en función del patrimonio del contribuyente, el cual solo resultaba aplicable a aquellos intereses provenientes de endeudamientos entre partes vinculadas.

- En efecto, mediante la Ley N.º 27356⁽⁷⁾, se incorporó el referido límite a fin de evitar que los contribuyentes, a propósito del tratamiento tributario diferenciado que la normativa del Impuesto a la Renta otorga a los rendimientos de la deuda y del capital⁽⁸⁾, opten por realizar aportes de capital encubiertos mediante la asignación de recursos a una empresa bajo la modalidad de un préstamo⁽⁶⁾.

Como puede apreciarse, si bien tanto el inciso a) como el inciso g) regulan la deducción de los intereses, el primero constituye un mecanismo antielusivo que establece un límite cuantitativo a la deducción, en tanto el segundo regula la oportunidad en que pueden ser deducidos los intereses generados en etapa preoperativa.

En tal sentido, se puede afirmar que dichas disposiciones no se contraponen entre sí, sino que se complementan al tener fines distintos.

⁶ De acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1424.

⁷ Ley que modifica el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, publicada el 18.10.2000, vigente a partir del 1.1.2001.

⁸ Ello por cuanto los gastos financieros generados con ocasión de una deuda constituyen gastos deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, mientras que los dividendos u otra forma de distribución de utilidades no tienen tal condición.

Por lo tanto, a la deducción de los intereses a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR también le resulta de aplicación lo previsto en el inciso a) del mismo artículo.

A mayor abundamiento, cabe señalar que el citado inciso a), en su numeral 2 ha regulado los supuestos de excepción al límite de la deducción de gastos por intereses, entre los cuales no se encuentran los endeudamientos vinculados al periodo preoperativo. Y ello tiene sentido, dado que la elusión que procura combatir el mencionado inciso a) no solo se presenta durante la etapa operativa de una empresa, sino también durante la etapa preoperativa o de expansión de actividades, por lo que excluir su aplicación en estas otras etapas haría insuficiente el mecanismo antielusivo previsto en la norma.

En consecuencia, se puede sostener que para la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR, resulta aplicable la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.

CONCLUSIÓN

Para la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo a que se refiere el inciso g) del artículo 37 de la LIR, resulta de aplicación la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del mismo artículo.

Lima, 31 de Julio de 2020.



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr

CT00208-2019

IMPUESTO A LA RENTA – Tratamiento tributario aplicable a la deducción de gastos por intereses devengados durante el periodo preoperativo.