

INFORME N.º 094 -2021-SUNAT/7T0000

ASUNTO:

Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

MATERIA:

Con relación al límite para la deducción de gastos por intereses que prevé el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del impuesto a la renta, por el cual no son deducibles los intereses netos que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior, se formulan las siguientes consultas:

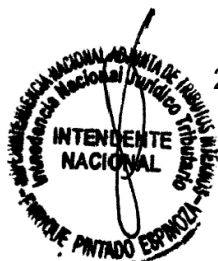
1. El concepto de “renta neta” incluido en la definición del EBITDA ¿es el monto que resulte de la aplicación de la regla dispuesta en los artículos 37 y 44 de la Ley del impuesto a la renta y toda otra normativa tributaria que incida en su determinación?
2. Si en aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del impuesto a la renta, se opta por deducir como gasto la totalidad del monto pagado por un intangible de duración limitada en un solo ejercicio ¿cómo deberá considerarse dicho monto en el concepto de “amortización” incluido en la definición del EBITDA:
 - a) Deberá sumarse en su totalidad a fin de conocer el EBITDA del ejercicio en que se dedujo la totalidad de este para fines del impuesto a la renta y en los siguientes ejercicios se deberá adicionar 1/10 del monto adicionado totalmente en el primer ejercicio; o
 - b) Deberá adicionarse durante los siguientes diez (10) ejercicios, a razón de 1/10 de la totalidad del monto pagado por el intangible de duración limitada por cada ejercicio?

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”).

ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 37 de la LIR establece que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de aquellas, siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora.



Asimismo, el primer párrafo del numeral 1 del citado inciso a) señala que no son deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior⁽¹⁾; definiéndose a tal efecto como:

- (i) Interés neto, al monto de los gastos por intereses que exceda el monto de los ingresos por intereses, computables para determinar la renta neta;
- (ii) EBITDA, a la renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización.

A su vez, dicho numeral indica que los intereses netos que no hubieran podido ser deducidos en el ejercicio por exceder el límite antes señalado, podrán ser adicionados a aquellos correspondientes a los cuatro (4) ejercicios inmediatos siguientes, quedando sujetos al límite conforme a lo que establezca el Reglamento.

De otro lado, en el numeral 2 del mismo inciso se regulan supuestos de excepción al referido límite.

Por su parte, el numeral 3 del inciso a) en mención prevé que solo son deducibles los intereses determinados conforme a los numerales 1 y 2, en la parte que exceden el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos.

Respecto de la primera consulta, toda vez que el EBITDA está definido en la LIR como la renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización, lo que debe dilucidarse es si estos conceptos son los establecidos contable o tributariamente y, en función de ello, determinar si las normas de la LIR son o no aplicables para su cálculo.

Al respecto, cabe indicar que el inciso a) del artículo 37 de la LIR, vigente desde el 1.1.2021, fue incorporado por la Única Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.º 1424⁽²⁾, en cuya exposición de motivos se señala que *“se ha optado por tomar el EBITDA dado que este refleja qué tan rentable es un negocio sin verse afectado por los intereses, depreciaciones y amortizaciones. Asimismo, se propone que este EBITDA sea construido sobre la base tributaria a fin de evitar que sea manipulado para incrementar el límite”*.

En ese sentido, los conceptos necesarios para el cálculo del EBITDA deben entenderse en su definición tributaria; razón por la cual, el concepto de renta neta a que alude el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR tiene que establecerse sobre la base de lo dispuesto en dicha ley.

¹ Es pertinente señalar que la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo N.º 432-2020-EF (publicado el 31.12.2020) dispone que, para efecto de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37 de la LIR, los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades en el ejercicio considerarán el EBITDA de dicho ejercicio.

² Publicado el 13.9.2018.



Así, se tiene que el propio artículo 37 de la LIR dispone cómo se determina la renta neta de la tercera categoría al señalar que, para establecer esta, se deduce 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 la Ley.

De otro lado, en la medida que el artículo 44 de la LIR establece los gastos que no son deducibles, constituye una norma que incide en la determinación de la renta neta de tercera categoría; por lo que también resulta aplicable para calcular el monto de dicha renta como elemento de cálculo del EBITDA.

Del mismo modo, cualquier otra norma que incida en la referida determinación, directa o indirectamente⁽³⁾ será igualmente aplicable para tal efecto.

Por consiguiente, la “renta neta” incluida en la definición del EBITDA es el monto que resulte de la aplicación de los artículos 37 y 44 de la LIR y cualquier otra normativa tributaria que incida en su determinación.

3. En cuanto a la segunda consulta, cabe indicar que el inciso g) del artículo 44 de la LIR señala que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años⁽⁴⁾.



Al respecto se debe dilucidar si en caso de haberse optado por la deducción de la totalidad del precio pagado por activos intangibles de duración limitada como gasto en un solo ejercicio, conforme lo prevé el referido inciso g), dicho importe se encuentra comprendido en el concepto de amortización a tomar en cuenta para calcular el EBITDA del ejercicio en que se realizó la deducción y/o el de los diez ejercicios siguientes⁽⁵⁾.

Sobre el particular, cabe señalar que del texto del inciso g) del artículo 44 de la LIR, antes citado, se desprende que la amortización implica necesariamente la distribución del precio pagado en un periodo que comprende diez años; siendo que la deducción en un solo ejercicio, previsto en la misma norma, no se considera como amortización⁽⁶⁾.

³ Como, por ejemplo, el artículo 20 de la LIR que regula cómo se configura la renta bruta, concepto a partir del cual a su vez se determina la renta neta.

⁴ Adicionalmente establece que, no resulta deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares.

⁵ Ello teniendo en cuenta que la amortización debe sumarse a la renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas para determinar el EBITDA.

⁶ Es pertinente destacar que, en la misma línea de diferenciación, el inciso g) del artículo 37 de la LIR al referirse a 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 periodo preoperativo, dispone que, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

A mayor abundamiento, es pertinente traer a colación la definición contenida en el párrafo 8 de la NIC 38 Activos Intangibles⁽⁷⁾, según la cual la amortización es: “la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil”.

De lo expuesto, fluye que cualquier supuesto de deducción tributaria del valor de un activo intangible que no implique una distribución sistemática del importe depreciable durante varios años⁽⁸⁾ no califica como amortización.

En ese sentido, en la medida que la opción de deducir en un solo ejercicio el total del precio pagado por activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la LIR no implica una distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible a lo largo del periodo previsto en la misma norma (10 años), dicha deducción no califica como amortización, por lo que no es posible considerar monto alguno como amortización para efecto del cálculo del EBITDA en el ejercicio en que se produjo la deducción ni en los siguientes.

CONCLUSIONES:

Con relación al límite para la deducción de gastos por intereses que prevé el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del impuesto a la renta, por el cual no son deducibles los intereses netos que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior:

1. El concepto de “renta neta” incluido en la definición del EBITDA es el monto que resulte de la aplicación de la regla dispuesta en los artículos 37 y 44 de la Ley del impuesto a la renta y cualquier otra normativa tributaria que incida en su determinación.
2. Si en aplicación del inciso g) del artículo 44 de la Ley del impuesto a la renta, se opta por deducir como gasto la totalidad del monto pagado por un intangible de duración limitada en un solo ejercicio, no se considerará monto alguno como amortización para efecto del cálculo del EBITDA en el ejercicio en que se realizó la deducción ni en los ejercicios siguientes.

Lima, 29 de octubre del 2021.


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

⁷ Contenida en el set completo de las Normas Internacionales de Información Financiera versión 2020 oficializado por la Resolución N.º 001-2020-EF/30 del Consejo Normativo de Contabilidad publicada el 17.7.2020.

⁸ De acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la LIR para efectos tributarios en un periodo de 10 años y para efectos contables, según lo previsto en el párrafo 8 de la NIC 38 Activos Intangibles durante los años de su vida útil.