



# Tribunal Fiscal

N° 09401-3-2016

EXPEDIENTE N° : 18450-2012  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 4 de octubre de 2016

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 0250140016249/SUNAT de 13 de setiembre de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria<sup>1</sup> – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0025440 y la Resolución de Multa N° 022-002-0011999 giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la restitución de derechos arancelarios -drawback- no calificaba como renta inafecta para efectos del cálculo de la prorrata del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el concepto de rentas inafectas implica de suyo que aquéllas se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto, no obstante lo cual éste no alcanza a gravarlas por no constituir materia imponible, es decir no están gravadas en virtud a su inafectación legal, siendo que la restitución de derechos arancelarios no califica como renta al encontrarse fuera del ámbito de aplicación del referido impuesto.

Que precisa que el drawback proviene de un mandato legal directo, por el que es un ingreso extraordinario, ajeno a la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, conforme lo señaló la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3205-4-2005.

Que manifiesta que en ese sentido, dicho ingreso nunca se consideró como parte del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que tanto el Decreto Supremo N° 281-2010-EF como el Decreto Supremo N° 008-2011-EF determinaron una innovación en los alcances del inciso p) del artículo 21° antes citado, en la medida que ambos introdujeron para las empresas exportadoras la obligación de considerar como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto, quedando incluida de esta manera la restitución de los derechos arancelarios, no obstante debe tenerse en cuenta que el Decreto Supremo N° 008-2011-EF que sustituyó al Decreto Supremo N° 281-2010-EF, le restó expresamente el carácter de precisión normativa a la indicada modificación, con lo cual la vigencia del nuevo texto se inició al día siguiente de su publicación, esto es, el 1 de enero de 2011, por lo que no se le debe atribuir a dichas normas el efecto retroactivo.

Que la Administración refiere que la resolución de determinación impugnada fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al haberse realizado reparos a la base imponible en base a los gastos inherentes a rentas inafectas, los cuales no fueron adicionados por la recurrente.

Que indica que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta consagra el principio de causalidad que debe cumplir todo gasto o costo que se pretenda deducir para efectos del impuesto, consecuentemente todos los gastos que estén destinados exclusivamente a la generación de rentas exoneradas o inafectas no serán deducibles, por lo que al haber quedado establecido que el ingreso que excede la restitución de los derechos arancelarios no se encuentra afecto al mencionado impuesto, lo que no es discutido por la

<sup>1</sup> Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



# Tribunal Fiscal

N° 09401-3-2016

recurrente, éste debe considerarse como parte de las rentas brutas inafectas para efecto del cálculo de la prorrata de gastos establecida en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que mediante Decreto Supremo N° 281-2010-EF se precisó que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos dentro del campo de aplicación del impuesto, incluidos aquéllos que tengan dicho carácter por una disposición legal con excepción de los ajustes valorativos contables, precisión que no fue dejada sin efecto con la publicación del Decreto Supremo N° 008-2011-EF, en tal sentido dicha obligación siempre estuvo presente, aunque no expresamente, en virtud al principio de causalidad y de la naturaleza misma del Impuesto a la Renta que grava sólo las rentas gravadas, siendo además que el término renta utilizado en el inciso p) del artículo 21° antes citado, debe entenderse como el conjunto de ingresos que obtiene una persona, pues solo así se puede hablar de rentas gravadas, exoneradas o inafectas.

Que mediante Carta N° 120021313765-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221120000039 (folios 200, 201 y 210), notificados el 9 de enero de 2012 (folios 202 y 211), la Administración inició una fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y como consecuencia, reparó la base imponible del impuesto por gastos inherentes a rentas inafectas no consideradas por la contribuyente, emitiendo la Resolución de Determinación N° 022-003-0025440 y la Resolución de Multa N° 022-002-0011999 por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que corresponde analizar si dichos valores se encuentran arreglados a ley.

## **Resolución de Determinación N° 022-003-0025440**

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 022-003-0025440 (folios 285 a 288), girada por disminución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, se observa que la Administración reparó la no aplicación de la proporcionalidad de gastos de acuerdo con lo previsto por el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme se observa del Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222120002887 (folios 179 a 181), notificado el 23 de abril de 2012 (folio 183), la Administración solicitó a la recurrente que sustente los motivos técnicos y legales por los cuales no consideró (adicionó) a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 el importe de S/. 313 467,00 correspondientes a gastos inherentes a rentas inafectas.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 27 de abril de 2012 (folios 152 y 153) en el que señaló que es recién a partir del ejercicio 2011 que se debe adicionar a la base imponible todos los importes que resulten de la determinación del porcentaje de gastos inherentes a rentas inafectas, incluyendo los ingresos por concepto de drawback, dado que es mediante Decreto Supremo N° 008-2011-EF, vigente a partir del 19 de enero de 2011, que se modificó el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, sustituyendo el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, al señalar que para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considerará como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal. Asimismo, señaló que en la Segunda Disposición Complementaria y Final, se precisó que el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, con respecto a los casos en que la renta, bruta inafecta provenga de la enajenación de bienes, tiene carácter de precisión; por lo que en consecuencia, es recién a partir del ejercicio 2011 que debe adicionarse a la base imponible del Impuesto a la Renta todos los importes que resulten de la determinación del porcentaje de gastos inherentes a rentas inafectas, incluyendo los ingresos por concepto de drawback.

   x 2



# Tribunal Fiscal

N° 09401-3-2016

Que como se advierte del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0222120002887 (folios 174 a 177), la Administración formuló reparo por la suma de S/. 308 834,58, conforme al siguiente detalle:

a) Determinación del porcentaje de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas

Concepto	S/.
Rentas Brutas gravadas (Total de rentas brutas menos ingresos por drawback)	65 280 486,00
Rentas brutas exoneradas e inafectas	4 162 439,00
Porcentaje de gastos inherentes a rentas gravadas	94.00%

b) Determinación del gasto inherente a rentas inafectas

Concepto	S/.
Gastos declarados	5 147 243,00
Porcentaje de gastos - rentas inafectas (100-94,00)	6%
Gastos inherentes a rentas inafectas	308 834,00

Que de acuerdo con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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.

Que el último párrafo del citado artículo 37°, modificado por Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que conforme con el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos<sup>2</sup>, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que de otro lado, el artículo 76° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, señala que el Drawback es el Régimen Aduanero que permite como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Que al respecto, tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 3205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto del Régimen del Drawback no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en las normas del referido tributo, precisando que los referidos ingresos no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de

<sup>2</sup> Antes de la incorporación del tercer párrafo por el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF.



# Tribunal Fiscal

N° 09401-3-2016

generar ingresos periódicos, así como tampoco derivan de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones<sup>3</sup>.

Que es pertinente precisar que en diversos pronunciamientos de este Tribunal como los contenidos en las Resoluciones N° 01869-1-2006 y 05979-2-2004, entre otras, la figura jurídica de la "inafectación" debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que en tal sentido, los ingresos obtenidos por la recurrente como producto del Régimen del Drawback, ascendentes a S/. 4 162 439,00, califican como inafectos al Impuesto a la Renta, por lo que resulta correcto que la Administración los haya considerado para la determinación del porcentaje<sup>4</sup> a aplicar a los gastos comunes incurridos por la recurrente durante el ejercicio 2010 conforme se advierte del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0222120002887, careciendo de sustento sus argumentos en el sentido que el drawback no tiene calidad de renta exonerada o inafecta, y por lo tanto no le correspondía realizar la prorrata de los gastos; en consecuencia corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo<sup>5</sup>.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que los ingresos del drawback recién son considerados como inafectos para la determinación de los gastos comunes con la incorporación del tercer párrafo del inciso p) del artículo 21°, mediante Decreto Supremo N° 281-2010-EF<sup>6</sup> y modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF<sup>7</sup>, cabe precisar que si bien a través de la citada incorporación se establecieron los alcances de la renta inafecta, los citados decretos supremos no regulan ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del drawback, y siendo que con anterioridad a la dación de dichas normas este Tribunal había señalado que los mismos se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta debieron considerarse como tales para la determinación de los gastos comunes, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento.

## Resolución de Multa N° 022-002-0011999

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares; la cual se sanciona, entre otros, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I<sup>8</sup> de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Legislativo N° 981.

<sup>3</sup> Criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 616-4-99, que constituye precedente de observancia obligatoria.

<sup>4</sup> Porcentaje= Renta bruta gravada/ Total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

<sup>5</sup> Similar criterio ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 17626-2-2013, 04704-9-2014 y 10805-4-2015.

<sup>6</sup> Publicado el 31 de diciembre de 2010.

<sup>7</sup> El tercer párrafo del citado inciso p) del artículo 21° incorporado por Decreto Supremo N° 281-2010-EF y modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, estableció que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

<sup>8</sup> Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada de folios 282 y 283.

4



# Tribunal Fiscal

N° 09401-3-2016

Que la Resolución de Multa N° 022-002-0011999 (folio 289) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustenta en la diferencia obtenida entre el impuesto determinado por la Administración según Resolución de Determinación N° 022-003-0025440 y el impuesto determinado por la recurrente según su declaración jurada presentada mediante Formulario Virtual PDT 668 N° 750289957.

Que en ese sentido, dado que la Resolución de Determinación N° 022-003-0025440 ha sido mantenida en esta instancia, corresponde que también se confirme la apelada en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 022-002-0011999.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140016249/SUNAT de 13 de setiembre de 2012.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

Barrera Vásquez  
Secretaría Relatora  
CM/BV/ra