



# Tribunal Fiscal

Nº 04275-9-2019

**EXPEDIENTE N°** : 13665-2017  
**INTERESADO** :  
"ASUNTO" : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 9 de mayo de 2019

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 1 de setiembre de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el drawback califica como renta inafecta, por lo que el gasto por el Impuesto a las Transacciones Financieras - ITF generado por los depósitos del drawback está relacionado a la generación de rentas inafectas, aplicando el método del gasto previsto en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y que no existe norma que señale que los costos incurridos, vinculados a una operación respecto de la cual se obtiene el drawback, deban ser extornados por el contribuyente.

Que la Administración señala que reparó como gasto no deducible el importe de S/ 1 471 386,00, toda vez que la recurrente no aplicó el procedimiento de prorrata, según lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar los gastos por concepto de ITF producto de los depósitos bancarios originados por el drawback se vinculan a la generación de rentas inafectas y gravadas, lo que implica que sean gastos comunes.

Que indica que el procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios - drawback genera dos tipos de rentas: una gravada como consecuencia de la reversión o extorno del costo registrado de los derechos arancelarios devueltos, en aplicación de la NIC N° 2, pues al determinar un menor costo de ventas genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, y otra no gravada, constituida por el exceso del importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo computable; por lo tanto, para la deducción de los mismos resulta aplicable alguno de los procedimientos previstos en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo tal que en el caso de la recurrente debía aplicarse el método indirecto regulado en el segundo párrafo del citado inciso.

Que mediante la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° (folios 6726, 6727 y 6739), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como resultado del cual modificó la renta neta imponible del citado impuesto y ejercicio al reparar los gastos provenientes de prorrata por un total de S/ 1 471 386,00<sup>1</sup>.

Que de conformidad con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el 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 primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan

<sup>1</sup> En la Resolución de Determinación N° la recurrente.

se consignan otros reparos, los que no han sido impugnados por



# Tribunal Fiscal

Nº 04275-9-2019

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 tanto que en su segundo párrafo se dispone que 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 el tercer párrafo del mencionado inciso, modificado por el Decreto Supremo N° 008-2011-EF, prevé que para efecto de lo señalado anteriormente, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

Que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012 este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), asimismo, los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que de acuerdo con el artículo 20 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda, precisando que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que según el criterio establecido en la Resolución N° 11777-2-2014, se entiende que el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una enajenación debe considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha enajenación se considere devengada.

Que al respecto, el párrafo 11 de la NIC N° 2 - Existencias, modificada a diciembre de 2003<sup>2</sup>, señala que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales, los costos de transporte, el almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales o servicios, y agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que cabe indicar que tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 03205-4-2005, 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 califican en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de 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 intervenientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Oficializada mediante la Resolución N°

<sup>3</sup> Criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 0616-4-99, que constituye precedente de observancia obligatoria.



# Tribunal Fiscal

Nº 04275-9-2019

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05545-4-2016 y 18624-9-2011, entre otras, cuando la norma que regula el drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB de la exportación, hasta el límite que señala la normativa aplicable, por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al ad valorem pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual, en rigor, no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que en efecto, como se ha indicado en la Resolución N° 11777-2-2014, los recursos obtenidos a través del drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados; así, toda vez que dichos aranceles no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal antes citada), por lo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al drawback recibido, pues conforme se ha indicado no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

Que a través del punto 8 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 6699 a 6703), la Administración dio cuenta que la recurrente en la determinación de los gastos inherentes a rentas gravadas, exoneradas e inafectas, aplicó el método previsto en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y detalló como gastos asociados a rentas no gravadas el monto por concepto de ITF; sin embargo, dicho ITF constituye un gasto que incide conjuntamente en rentas inafectas, constituidas por el monto que excede la restitución de los derechos arancelarios, y en rentas gravadas mediante la restitución de los tributos cargados inicialmente al costo de los bienes exportados que al determinar un menor costo computable generan una mayor renta, por lo que solicitó a la recurrente que identifique los gastos no deducibles que están vinculados con la generación de renta inafecta a fin de verificar la proporcionalidad de los gastos comunes determinados por ella, debiendo exhibir la respectiva documentación.

Que en respuesta al citado requerimiento (folios 1313 a 1315 y 6353 a 6355), la recurrente manifestó que el procedimiento de devolución del drawback constituye el otorgamiento de un subsidio por parte del Estado, el que califica como renta inafecta, por lo que el gasto por concepto de ITF generado por los depósitos del drawback está directa y únicamente relacionado a la generación de rentas inafectas, motivo por el cual se encuentra acreditada la correcta aplicación del método de prorrata establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 6676 a 6682), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó consignado que el gasto por ITF constituye un gasto que incide conjuntamente en rentas gravadas e inafectas y que en aplicación de la prorrata de gastos comunes a las rentas gravadas, exoneradas e inafectas, prevista en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, observó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y determinó como gasto no deducible el importe de S/ 1 471 386,00.

Que de la revisión del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° (folio 6770) se aprecia que la Administración se sustentó en el punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, determinando como gasto no deducible el importe de S/ 1 471 386,00, por "gastos provenientes de prorrato", reparo vinculado con la obtención de ingresos inafectos por drawback, tal como se ha detallado precedentemente, observándose el siguiente detalle del reparo:



# Tribunal Fiscal

Nº 04275-9-2019

DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE GASTOS INHERENTES A RENTAS GRAVADAS	
(A) RENTAS BRUTAS GRAVADAS	S/ 19 479 364,00
(B) INGRESOS INAFECTOS POR DRAWBACK	S/ 2 784 480,00
(C) TOTAL DE RENTAS BRUTAS (A + B)	S/ 22 263 844,00
(D) PORCENTAJE DE GASTOS INHERENTES A RENTAS GRAVADAS ((A/C) x 100)	87,4932648%
DETERMINACIÓN DE GASTOS INHERENTES A RENTAS GRAVADAS Y EXCESO NO DEDUCIBLE	
(E) GASTOS COMUNES*	S/ 11 764 750,00
(F) GASTOS INHERENTES A RENTAS GRAVADAS (E x D)	S/ 10 293 364,00
(G) EXCESO QUE CONSTITUYE GASTO NO DEDUCIBLE (E - F)	S/ 1 471 386,00

\* El importe incluye lo determinado por la recurrente por un total de S/ 11 764 642,00 (folio 6680) más el ITF por S/ 108,00, el cual es considerado por la Administración como un gasto que incide en rentas gravadas e inafectas, posición que difiere con la de la recurrente, para quien dicho gasto es directamente imputable a las rentas exoneradas e inafectas, motivo por el cual en la prorrata de gastos aplicó el procedimiento establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 6680).

Que de autos se observa que en el ejercicio 2013 la recurrente obtuvo ingresos gravados, así como ingresos inafectos por drawback, por lo que para la determinación de la renta neta de tercera categoría debía identificar la correspondencia entre los gastos realizados y la renta producida, excluyendo los gastos destinados a la generación de tales ingresos inafectos.

Que en el procedimiento de fiscalización la recurrente señaló como gasto asociado a la obtención de sus rentas inafectas, la suma de S/ 108,00, compuesto por el ITF en el que incurrió por los depósitos bancarios originados por el procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios; asimismo, señaló como gastos directamente imputables a sus rentas gravadas el importe de S/ 1 788 767,00, y como gastos comunes que incidieron en la generación de rentas gravadas, exoneradas e inafectas la suma de S/ 11 764 642,00, siendo que en la prorrata de gastos consideró aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, obteniendo un porcentaje a aplicar a los gastos comunes de 99.99%<sup>4</sup>.

Que sin embargo, la Administración consideró que correspondía aplicar la prorrata de gastos a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en que el mencionado gasto por ITF constituye un gasto que incide conjuntamente en rentas inafectas y en rentas gravadas.

Que de acuerdo con las normas glosadas, la jurisprudencia anteriormente citada, y a diferencia de lo considerado por la Administración, los ingresos provenientes del drawback no representan la restitución de los derechos arancelarios, sino más bien la transferencia de recursos financieros del Estado dispuesta por el legislador, de modo que su percepción no genera la obligación de extornar del costo de producción el monto del drawback, por lo que como consecuencia del drawback no se genera una renta gravada y otra renta no gravada, y en atención a ello no se encuentra de acuerdo a ley el procedimiento de prorrata de gastos empleado por la Administración.

Que en tal sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin de que la Administración, verifique si el cálculo de gastos inherentes a renta gravada, deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 realizado por la recurrente es el correcto o no<sup>5</sup>, y según ello reliquide la Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 6768 y 6769) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentra vinculada al reparo contenido en la Resolución de Determinación N° que ha sido objeto del análisis

<sup>4</sup> 1 788 767,00/(108,00 + 1 788 767,00) x 100.

<sup>5</sup> Teniendo en cuenta en el cálculo, de ser el caso, los reparos al gasto por concepto de gastos de ejercicios anteriores y liquidaciones de compra no sustentadas y/o sustentadas parcialmente, que no fueron impugnados por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 04275-9-2019

precedente, por lo que en el mismo sentido corresponde revocar la apelada en este extremo a fin de que la Administración proceda a reliquidar la mencionada sanción.

Que al haberse revocado la apelada, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esgrimidos por la recurrente.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la Constancia del Informe Oral N° (folio 6882).

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

## RESUELVE:

REVOKE la Resolución de Intendencia N° de 1 de setiembre de 2017, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto por la presente resolución.

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



QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE



SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL



VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL



Huelta Llanos  
Secretario Relator  
SD/HLL/GP/mpe.