

INFORME N.° 015 -2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con las reglas de deducción de gastos por intereses establecidas en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se plantean las siguientes consultas:

1. ¿Resulta aplicable lo dispuesto por la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo N.° 432-2020-EF al contribuyente que se constituya o inicie actividades en un ejercicio si sus ingresos netos de dicho ejercicio no superan las 2500 Unidades Impositivas Tributarias (UIT)?
2. En el supuesto de un contribuyente que incurra en gastos por intereses en etapa preoperativa:
 - a) Si en dicha etapa sus ingresos anuales no superan las 2500 UIT ¿podrá deducir la totalidad de tales gastos en el ejercicio que sean amortizados conforme al inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta?, o
 - b) En el ejercicio en que deba aplicarse el límite dispuesto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por haber superado las 2500 UIT de ingresos anuales ¿se deberá incluir en la comparación con el 30% del EBITDA la totalidad de los intereses devengados en el ejercicio en que se inicia actividades o solo aquellos que se pretenden deducir en atención al método de amortización proporcional elegido por el contribuyente conforme a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la citada ley?
3. En el supuesto que una persona jurídica se constituya en el 2021 pero recién inicia actividades en el 2022, ¿el EBITDA a considerar como referente es del ejercicio 2021 o del 2022?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, "LIR").
- Reglamento de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante "Reglamento").
- Decreto Supremo N.° 432-2020-EF, Dictan normas para la aplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final de la Ley N.° 31103 referidas a la deducción de gastos adicional de las rentas de Cuarta y Quinta Categorías, publicado el 31.12.2020.



ANÁLISIS:

1. 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 aquellas, 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.

Agrega el primer párrafo del numeral 1 del referido inciso que no serán deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento (30%) del EBITDA del ejercicio anterior⁽¹⁾.

Asimismo, la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo N.º 432-2020-EF dispone que, para efecto de lo previsto en la norma antes citada, los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades en el ejercicio considerarán el EBITDA de dicho ejercicio.

De otro lado, el literal b) del numeral 2 del citado inciso a) establece que el límite de la deducción de los gastos por intereses no resulta aplicable a los contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a dos mil quinientas (2500) UIT.

En tal sentido, el límite a la deducción de intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR no es aplicable a los contribuyentes cuyos ingresos netos del ejercicio gravable no superen las 2500 UIT; independientemente de si, para el cálculo de ese límite, se considera el EBITDA de ese ejercicio o del ejercicio anterior.

En consecuencia, con relación a la primera consulta se puede afirmar que, el límite a la deducción de intereses a que se refiere el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR, no resulta aplicable al contribuyente que se constituya o inicie actividades en un ejercicio si, en este, sus ingresos netos no superan las 2500 UIT.

2. Con relación a la segunda consulta, el inciso g) del artículo 37 de la LIR establece que serán deducibles 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 pudiendo, a opción del contribuyente, deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Por otra parte, 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, y que, entre

¹ Cabe precisar que el último párrafo del citado numeral 1 señala 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 4 ejercicios inmediatos siguientes, quedando sujetos al límite conforme a lo que establezca el Reglamento.

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.

Respecto de la oportunidad de la imputación de los gastos preoperativos, esta Administración Tributaria ha señalado⁽²⁾ que el objeto de la norma es diferir la deducción de tales gastos hasta el inicio de la producción o explotación, es decir, hasta el primer ejercicio luego de terminada la etapa preoperativa. Asimismo, 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 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta debe entenderse referida a la deducción de dichos gastos en el ejercicio gravable en que se inicie la producción o explotación”*.

Así pues, los intereses devengados durante el período preoperativo pueden deducirse en el primer ejercicio en que se inicie la producción o explotación, o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años, lo que permite relacionar los gastos preoperativos con los ingresos en el momento en que se generen estos últimos, difiriendo los gastos al momento en el que se inicie la producción o explotación para determinar la utilidad neta del ejercicio⁽³⁾.

De otro lado, esta Administración Tributaria ha indicado⁽⁴⁾ 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 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”*.

Sobre el particular, cabe precisar que si bien el precitado pronunciamiento se refiere al límite a la deducción de intereses vigente hasta el 31.12.2020, también resulta aplicable al límite establecido con relación al EBITDA, vigente a partir del 1.1.2021, considerando que el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR se mantiene como un límite cuantitativo a la deducción de intereses.

Así tenemos que el límite a que alude el referido numeral 1 sirve para determinar el monto de gasto por intereses que resulta deducible, aspecto distinto al momento en que puede deducirse dicho gasto; siendo que esto último se encuentra regulado en el inciso g) del artículo 37 de la LIR.



² En el Informe N.º 062-2009-SUNAT/2B0000, disponible en la página web institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i062-2009.pdf>.

³ Así lo ha establecido el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución N.º 4711-4-2020 (pág. 120), disponible en su página web en la siguiente ruta: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_04711.pdf.

⁴ En el Informe N.º 059-2020-SUNAT/7T0000, disponible en la página web institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i059-2020-7T0000.pdf>.

En ese sentido, debe tenerse presente que la regla que establece límite a la deducción del gasto por intereses se aplica a un determinado ejercicio considerando aquellos gastos que, conforme a las disposiciones de la LIR, son imputables a dicho ejercicio.

En consecuencia, para aplicar el límite a la deducción de gastos por intereses previsto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR a aquellos incurridos en etapa preoperativa, no es relevante si en dicha etapa los ingresos superaron o no las 2500 UIT.

Por ello, si se opta por deducir el gasto por intereses en un solo ejercicio, el límite a su deducción previsto en el citado numeral 1 no será aplicable si en el ejercicio en que se inicia la producción o explotación de las actividades de la empresa los ingresos no superan las 2500 UIT.

Empero, si se opta por amortizarlos proporcionalmente en el plazo máximo de diez años, la aplicación del referido límite deberá verificarse en cada ejercicio; siendo que, no será aplicable dicho límite a la deducción de intereses que sean imputables a los ejercicios en que los ingresos no superan las 2500 UIT, teniendo en cuenta que para efectos de la comparación con el 30% del EBITDA se deben considerar los intereses que se pretenden deducir en dicho ejercicio.

3. En cuanto a la tercera consulta, conforme a lo señalado en el punto 1 del presente informe, la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo N.º 432-2020-EF establece 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.



Al respecto, es pertinente señalar que, como se señaló anteriormente, el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR dispone que no son deducibles los intereses netos en la parte que excedan el 30% del EBITDA del ejercicio anterior.

Por su parte, el mismo numeral 1 ha establecido que se entiende por EBITDA, a la renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización.

Así pues, de la normativa citada se tiene que, para establecer el límite a la deducción de intereses, se ha considerado el EBITDA del ejercicio anterior, lo cual presupone que el contribuyente haya realizado actividades generadoras de rentas de la tercera categoría en dicho ejercicio. Sin embargo, ello no es posible en el caso de contribuyentes que inician actividades.

En ese sentido, cuando el decreto supremo señala que los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades en el ejercicio considerarán el EBITDA de dicho ejercicio, debe entenderse que dicha regla resulta de aplicación a

aquellos contribuyentes que inician actividades y que, por lo mismo, en el ejercicio anterior su EBITDA sería igual a cero.

En consecuencia, en el supuesto que una persona jurídica se constituya en el ejercicio 2021 e inicie actividades en el ejercicio 2022, el EBITDA a considerar como referente para establecer el límite al que alude el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR, es el EBITDA del ejercicio 2022.

CONCLUSIONES:

En relación con la aplicación de la regla establecida para calcular el límite a la deducción de gastos por intereses prevista en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que:

1. El referido límite no resulta aplicable al contribuyente que se constituya o inicie actividades en el ejercicio si sus ingresos netos de dicho ejercicio no superan las 2500 UIT.
2. Respecto del gasto por intereses previsto en el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta incurridos en etapa preoperativa, no es relevante si en dicha etapa los ingresos superaron o no las 2500 UIT.

En tal caso, si se opta por deducir el gasto por intereses en un solo ejercicio, el límite a su deducción previsto en el citado numeral 1 no será aplicable si en el ejercicio en que se inicia la producción o explotación de las actividades de la empresa los ingresos no superan las 2500 UIT. Sin embargo, si se opta por amortizarlos proporcionalmente en el plazo máximo de diez años, para determinar si el referido límite se aplica o no, deberá verificarse en cada ejercicio en que corresponda la deducción, si sus ingresos superan o no las 2500 UIT, teniendo en cuenta que para efectos de la comparación con el 30% del EBITDA se deben considerar los intereses que se pretenden deducir en dicho ejercicio.

3. En el supuesto que una persona jurídica se constituya en el ejercicio 2021 e inicie actividades en el ejercicio 2022, el EBITDA a considerar como referente para establecer el límite al que alude el numeral 1 del inciso a) del artículo 37 de la LIR, es el EBITDA del ejercicio 2022.

Lima, 27 de febrero de 2021



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL AGENCIA DE TRIBUTOS INTERIORS

amf/elc
CT0013-2021 a CT0016-2021
IMPUESTO A LA RENTA – EBITDA y gastos preoperativos.