

Recientes Posiciones Institucionales de la SUNAT

RESUMEN: La SUNAT absuelve consultas vinculadas a:

- (i) **Impuesto a la Renta:** Habitualidad en la enajenación de bienes adquiridos como consecuencia de un anticipo de herencia.
- (ii) **Impuesto a la Renta:** Tratamiento tributario del incremento patrimonial no justificado.
- (iii) **Impuesto a la Renta:** Límites de la deducción de gastos y gastos preoperativos.
- (iv) **Impuesto a la Renta:** beneficio de la tasa del IR reducido establecido en la Ley General de Acuicultura.
- (v) **Impuesto a la Renta:** Absuelven consulta respecto a las tasas del IR aplicables a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades otorgados por los contribuyentes acogidos a la Ley del Regimen Agrario (Ley No. 31110).
- (vi) **Impuesto a la Renta:** Absuelven consulta relacionada a la destrucción de desmedros de existencias.

En las últimas semanas, la SUNAT ha emitido distintos informes absolviendo diferentes consultas planteadas por los contribuyentes, los cuales detallamos a continuación:

1) SUNAT hace precisiones respecto de la habitualidad en la enajenación de bienes adquiridos como consecuencia de un anticipo de herencia – Informe No. 044-2021-SUNAT/7T0000

Como se recuerda, el artículo 4 de la Ley del Impuesto a la Renta (“LIR”) establece que se presumirá que existe habitualidad en la enajenación de inmuebles efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, a partir de la tercera enajenación, inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable.

No obstante, el numeral iii) del último párrafo de dicho artículo establece una excepción, precisando que, en ningún caso se considerarán operaciones habituales ni se computarán para los efectos del artículo 4 de la LIR, las enajenaciones de bienes adquiridos por causa de muerte.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consultó a la SUNAT si la enajenación de bienes adquiridos como consecuencia de un **anticipo de herencia** (art. 831 del Código Civil¹), efectuada antes o después del fallecimiento del causante que anticipó la herencia, se encuentra dentro de la excepción antes mencionada.

Al respecto, la SUNAT citó distintas Resoluciones del Tribunal Fiscal que han establecido que el anticipo de legítima se considera como una donación, un acto de liberalidad entre vivos bilateral y formal. Asimismo, precisó que, en el supuesto planteado, al haberse adquirido los bienes mediante un anticipo de legítima, se está frente a una transferencia originada en un acto inter vivos, supuesto que difiere de la excepción prevista.

En ese sentido, la SUNAT concluyó que:

- a) **La enajenación de bienes adquiridos como consecuencia de un anticipo de herencia, a que se refiere el artículo 831 del Código Civil, efectuada antes o después del fallecimiento del causante que anticipó la herencia, no se encuentra dentro de la excepción prevista en el numeral iii) del último párrafo del artículo 4 de la LIR.**

Ello significa que la enajenación de un bien adquirido por anticipo de legítima, podría considerarse una operación habitual y además ser computable para la regla de habitualidad en el Impuesto a la Renta.

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).

2) La SUNAT efectúa precisiones respecto del tratamiento tributario de los incrementos patrimoniales no justificados – Informe No. 039-2021-SUNAT/7T0000

El artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta (“LIR”) establece que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

¹ “Artículo 831.- Noción de colación
Las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél.”

En ese sentido la SUNAT precisó que, conforme se desprende de dicho artículo, el incremento que una persona hubiere tenido en su patrimonio, cuyo origen se desconoce al no haber sido sustentado por esta, da lugar a una presunción legal por la que dicho incremento se considera renta neta no declarada para la aplicación del impuesto a la renta.

Por otro lado, el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria (“LPT”) señala que el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa.

Ahora bien, se consultó a la SUNAT lo siguiente:

- (a) ¿Califica como incremento patrimonial no justificado aquel incremento patrimonial correspondiente a operaciones por las cuales no se realizaron declaraciones juradas ante la Administración Tributaria?
- (b) ¿Se configura el delito de defraudación tributaria establecido en el Decreto Legislativo 813 – LPT, en los casos que se determine renta neta no declarada por incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 52 de la LIR?
- (c) ¿Se configura el mencionado delito en el caso de ingresos y/o abonos en cuentas del sistema financiero de los cuales se indique que dichos ingresos obedecen a transacciones de transferencia de bienes y/o prestaciones de servicios respecto de los cuales no se efectuó la declaración y pago de tributos correspondiente, y no se hubiera determinado renta neta por incremento patrimonial no justificado?
- (d) ¿El traslado transfronterizo de dinero, habiendo rentas no declaradas, configura delito tributario en la modalidad de defraudación tributaria a que se refiere el artículo 2 del Decreto Legislativo 813?

Al respecto, la SUNAT concluyó que:

- b) **No todo incremento patrimonial que se origina en rentas no declaradas constituye incremento patrimonial no justificado.**
- c) **Si en un procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria determina renta neta no declarada por incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal determinación no deviene por sí misma en la comisión del delito de defraudación tributaria en la modalidad de ocultamiento de ingresos tipificado en los**

artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo No. 813, Ley Penal Tributaria; siendo que, para configurarse dicho tipo penal, no solo debe haberse dejado de pagar total o parcialmente un tributo, sino que ello debe haberse obtenido mediante la utilización de formas fraudulentas.

- d) *Tratándose de **ingresos y/o abonos en cuentas del sistema financiero** que obedezcan a transferencias de bienes y/o prestaciones de servicios respecto de los cuales no se efectuó la declaración y pago de los tributos de ley y no se hubiera determinado renta neta por incremento patrimonial no justificado, **solo se configurará el delito de defraudación tributaria en la medida que la omisión en el pago de tributos se hubiera logrado mediante la utilización de medios fraudulentos.***
- e) *El **traslado transfronterizo de dinero no es una conducta tipificada como delito** en el artículo 2 del Decreto Legislativo No. 813, Ley Penal Tributario².*

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).

3) La SUNAT analiza las reglas de la deducción de gastos por intereses prevista en el inciso a) del artículo 37 de la LIR y precisa su ámbito de aplicación – Informe No. 0015-2021-SUNAT/7T0000

Como se recuerda, 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.

Adicionalmente, el primer párrafo del numeral 1 de dicho inciso señala que no serán deducibles los intereses netos en la parte que excedan el treinta por ciento 30% del EBITDA del ejercicio anterior. En esa línea, la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo No. 432-2020-EF dispone que, los contribuyentes que se constituyan o inicien actividades en el ejercicio considerarán el EBITDA de dicho ejercicio.

² Sin perjuicio que esta conducta pueda encontrarse tipificada y sancionada como delito en otras normas del ordenamiento jurídico penal peruano, tal es el caso, por ejemplo, del Decreto Legislativo No. 1106 norma que aprueba el Decreto Legislativo de Lucha Eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados con la minería ilegal y el crimen organizado, publicado el 19.04.2012.

Por otro lado, 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 10 años.

En ese sentido, se preguntó a la SUNAT lo siguiente:

- (a) ¿Resulta aplicable lo dispuesto por la tercera disposición complementaria final del Decreto Supremo No. 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 UIT?
- (b) 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?
- (c) 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?

Al respecto, la SUNAT concluyó lo siguiente:

- a) *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.***

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).

4) La SUNAT precisa el alcance del beneficio de la tasa del IR reducido establecido en la Ley General de Acuicultura – Informe No. 002-2021-SUNAT/7T0000

Cabe resaltar que el presente Informe se circunscribe al período en el que se encontraba vigente la Ley que aprobó las Normas de Promoción del Sector Agrario, Ley No. 27360, publicada el 31 de octubre de 2000, y que fue derogada posteriormente por el artículo único de la Ley No. 31087.

Como se recuerda, dicha Ley en su artículo 4 dispuso que se aplicara la tasa del IR 15% sobre la renta de tercera categoría obtenida por las personas naturales o jurídicas comprendidas en los alcances del referido dispositivo, de acuerdo a las normas reguladas mediante Decreto Legislativo No. 774 y demás normas modificatorias.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta a la SUNAT lo siguiente:

- (a) ¿Las empresas que se dedicaban a las actividades de acuicultura que obtenían por lo menos el 80% de sus ingresos de tales actividades podían gozar de dicho beneficio por la totalidad de sus ingresos?
- (b) ¿Las empresas que realizaban por encargo la actividad de procesamiento primario de especies cultivadas por tercero podían gozar del referido beneficio?
- (c) ¿Las empresas que cultivaban y cosechaban las especies hidrobiológicas para luego someterlas a un proceso de congelado para exportación podían gozar del mencionado beneficio?
- (d) ¿Las empresas que por encargo realizaban el procesamiento primario y congelado de especies pertenecientes a terceros podían gozar del beneficio en mención?

En ese sentido, la SUNAT concluyó que:

- a) *En relación con **el beneficio de la tasa reducida del impuesto a la renta** establecido en la sexta disposición complementaria final de la **Ley General de Acuicultura**:*
 - 1. **Solo las empresas que se dedicaban a las actividades de acuicultura en exclusividad podían gozar de dicho beneficio.**
 - 2. **Las empresas que realizaban por encargo la actividad de procesamiento primario de especies cultivadas por tercero podían gozar del referido beneficio.**
 - 3. **Las empresas que cultivaban y cosechaban las especies hidrobiológicas para luego someterlas a un proceso de congelado para exportación no podían gozar del beneficio.**

4. ***Las empresas que por encargo realizaban el procesamiento primario y congelado de especies pertenecientes a terceros no podían gozar del beneficio.***

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).

5) Precisan tratamiento tributario aplicable a los dividendos y otras formas de distribución de utilidades otorgados por los contribuyentes acogidos a la Ley No. 31110 – Informe No. 012-2021-SUNAT/7T0000

Con fecha 31 de diciembre de 2020 se publicó la Ley No. 31110, Ley del Régimen Laboral Agrario y de Incentivos para el Sector Agrario y Riego, Agroexportador y Agroindustrial ("Ley"), y con fecha 30 de marzo de 2021 se aprobó el Reglamento de la mencionada Ley, mediante Decreto Supremo No. -2021-MIDAGRI.

En esa línea, tratándose de los dividendos y otras formas de distribución de utilidades otorgados por los contribuyentes comprendidos en los alcances de la Ley, a favor de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en el país, así como de sujetos no domiciliados, se consulta a la SUNAT lo siguiente:

- (a) Si les resulta aplicable la tasa del impuesto a la renta del 4,1% prevista en la Décima Disposición Complementaria Final de la Ley No. 30296 o la tasa del 5% prevista en el Régimen General del Impuesto a la Renta.
- (b) En caso la respuesta a la pregunta anterior fuese la aplicación de la tasa del 5%, ¿resulta aplicable la tasa del 6,8% prevista en la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo No. 1261, a los resultados acumulados u otros conceptos susceptibles de generar dividendos gravados, obtenidos entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016?

Al respecto, la SUNAT concluyó que:

a) *Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades otorgados por los contribuyentes comprendidos en los alcances de la Ley N.º 31110, a favor de **personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas** en el país, así como de aquellas personas naturales, sucesiones indivisas y personas jurídicas **no domiciliadas, están gravados con el impuesto a la renta con la tasa del 5%.***

*No obstante, **tratándose de los resultados acumulados u otros conceptos susceptibles de generar dividendos gravados, obtenidos entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016**, que formen parte de la distribución de dichos montos, resulta aplicable **la tasa del 6,8%** prevista en la Tercera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1261.*

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).

6) SUNAT efectúa precisiones sobre los gastos deducibles por desmedros de existencias – Informe No. 017-2021-SUNAT/7T0000

Como se recuerda, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (“RLIR”) establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, en relación con la deducción de desmedros de existencias, se entenderá por desmedro a la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Asimismo, dicho inciso agrega que la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, siempre que el acto de destrucción se le comunique previamente en un plazo no menor de 2 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Adicionalmente, se establece que cuando el costo de las existencias a destruir, sumado al costo de las existencias destruidas con anterioridad en el mismo ejercicio, sea de hasta de 10 UIT, la SUNAT aceptará como

prueba la destrucción de las existencias sustentada en un informe, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en el plazo mencionado en el párrafo anterior.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta a la SUNAT si el procedimiento de destrucción de existencias establecido en el literal c) del artículo 21 del RLIR se debe aplicar aun cuando como resultado de la destrucción se genere materiales que van a ser utilizados en actividades de reutilización, reciclaje, compostaje, generación de energía y otras que no sean la disposición final de dichas existencias.

Al respecto, la SUNAT concluyó que:

a) *La destrucción de desmedros de existencias referida en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR **solo se debe aplicar cuando como resultado de la destrucción se produce la disposición final de tales existencias.***

Cabe resaltar que la SUNAT precisó que para el caso de que la empresa opte por utilizar o vender las existencias que hubieran sufrido una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable que las haga inutilizables para los fines a los que estaban destinadas, no se requiere seguir el procedimiento de destrucción a que se refiere el literal c) del artículo 21 del RLIR, en tanto este solo aplica para efectos de poder deducir como gasto la pérdida tributaria que se genera con dicha destrucción.

Para mayor detalle, pueden revisar el Informe completo de la SUNAT en el siguiente [ENLACE](#).
