

INFORME N.º 069-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se efectúan diversas consultas referidas a la normativa del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y comprobantes de pago, en relación con los Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (RAEE).

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) 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).
- Reglamento de la LIR, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Nuevo Reglamento para presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT, aprobado por Resolución de Superintendencia N.º 024-2002-SUNAT, publicada el 1.3.2002, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento DAOT).
- Reglamento Nacional para la Gestión y Manejo de los RAEE, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-2012-MINAM, publicado el 27.6.2012 (en adelante, RNGM-RAEE).
- Aprueban Directiva Procedimientos para la Gestión Adecuada de los Bienes Muebles Estatales calificados como RAEE, aprobada por Resolución N.º 027-2013-SBN, publicada el 10.5.2013.

ANÁLISIS Y CONCLUSIONES:

1. ¿Cuál es el costo computable de los RAEE entregados en propiedad por sus generadores, a título gratuito, que sus adquirentes deben registrar para efectos del Impuesto a la Renta (IR)?

- a) El numeral 25 del Anexo 1 del RNGM-RAEE define a los RAEE como los aparatos eléctricos o electrónicos que han alcanzado el fin de su vida útil por uso u obsolescencia y que se convierten en residuos. Comprende

también los componentes, subconjuntos, periféricos y consumibles de algunas categorías de aparatos.

Por su parte, el artículo 10° del reglamento en men ción establece que se considera generador de RAEE a toda persona natural o jurídica que en razón de sus actividades productivas, comerciales, domésticas o de servicios genera estos residuos. Agrega que entre sus obligaciones como tal se encuentra la de entregar los RAEE a los sistemas de manejo establecidos⁽¹⁾, a una empresa prestadora de servicios de residuos sólidos (EPS-RS)⁽²⁾ o a una empresa comercializadora de residuos sólidos (EC-RS)⁽³⁾ que se encuentren debidamente autorizadas⁽⁴⁾; siendo estos responsables de los RAEE desde su generación hasta dicha entrega.

Como se aprecia de las normas citadas, los generadores de los RAEE tienen la obligación legal de entregarlos a los sistemas de manejo establecidos, a EPS-RS o a EC-RS que se encuentren autorizadas, siendo responsables de los RAEE desde su generación hasta su entrega.

- b) De otro lado, el sétimo párrafo del artículo 20° de la LIR establece que 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

¹ Sistema de manejo de RAEE es el conjunto de entidades que interactúan en las diversas etapas de la gestión de los RAEE, para asegurar su control y manejo ambientalmente adecuado, bajo el marco de la responsabilidad compartida que comprende la responsabilidad extendida del productor. Se considera sistema individual cuando un solo productor establece su propio sistema y se responsabiliza del mismo, y sistema colectivo cuando una agrupación de productores, operadores y/o gobiernos locales establece y se responsabiliza del sistema (numeral 29 del Anexo 1 del RNGM-RAEE).

² Persona jurídica que presta servicios de residuos sólidos mediante una o varias de las siguientes actividades: limpieza de vías y espacios públicos, recolección y transporte, transferencia, tratamiento o disposición final de residuos sólidos (numeral 4 de la Décima Disposición Complementaria, Transitoria y Final [DCTF] de la Ley General de Residuos Sólidos [LGRS], Ley N.° 27314, publicada el 21.7.2000 y norma modificatoria).

³ Persona jurídica que desarrolla actividades de comercialización de residuos para su reaprovechamiento (numeral 10 de la Décima DCTF del Reglamento de la LGRS, aprobado por el Decreto Supremo N.° 057-2004-PCM).

Reaprovechamiento de RAEE es volver a obtener un beneficio del RAEE o parte del mismo que constituye residuo sólido. Se reconoce como técnica de reaprovechamiento el reciclaje, recuperación o reutilización (numeral 21 del Anexo 1 del RNGM-RAEE).

⁴ El numeral 15 del Anexo 1 del RNGM-RAEE señala que los Operadores de RAEE son las empresas registradas y autorizadas por la Dirección General de Salud Ambiental - DIGESA como EPS-RS o EC-RS, que se encargan del manejo total o parcial de los RAEE en instalaciones adecuadas; y que realizan actividades de recolección, transporte, almacenamiento, segregación y/o tratamiento para el reaprovechamiento o disposición final de los RAEE.

de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Agrega el numeral 3 del siguiente párrafo del citado artículo que para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior entiéndase por valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley.

Al respecto, el artículo 32° de la LIR establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente⁽⁵⁾.

Por su parte, el artículo 41° de la LIR dispone que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia⁽⁶⁾.

De las normas citadas, se tiene que, para fines del IR, tratándose de transferencias de propiedad de bienes a título gratuito, el costo computable de tales bienes para su adquirente será el valor de ingreso a su patrimonio, siendo aquel el valor de mercado de estos, de acuerdo a lo establecido en la normativa del IR.

En ese sentido, el costo computable de los RAEE entregados en propiedad por sus generadores, a título gratuito, que sus adquirentes deben registrar para efectos del IR, es el valor de mercado de tales bienes, de acuerdo a lo establecido en la normativa del IR.

2. ¿La venta de los RAEE aún operativos, para segundo uso, efectuada en el país, se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) e IR?

- a) El inciso a) del artículo 1° de la Ley del IGV establece que el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles.

⁵ Asimismo, el propio artículo dispone cuál es el valor de mercado para la transferencia de los bienes y operaciones que en este se señalan.

⁶ Añade que en el caso de costos posteriores se tendrá en cuenta lo que en dicho artículo se señala.

Al respecto, para los efectos de la aplicación del IGV, se entiende por venta, conforme al inciso a) del artículo 3° de dicha ley, todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes (numeral 1).

Por su parte, el inciso a) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta, que se encuentran comprendidos en el artículo 1° de la Ley del IGV la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean estos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

De otro lado, el inciso b) del artículo 2° de la Ley del IGV establece que la transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial no está gravada con el IGV, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones.

Como fluye de las normas citadas, el IGV grava la venta en el país de bienes muebles, sean estos nuevos o usados; sin embargo, la venta de estos últimos efectuada por quienes no realicen actividad empresarial no está gravada con dicho impuesto, excepto si son habituales en la realización de este tipo de operaciones.

En ese sentido, la venta de los RAEE aún operativos, para segundo uso, efectuada en el país, se encuentra gravada con el IGV; pero no cuando dicha venta sea efectuada por quienes no realicen actividad empresarial, excepto si son habituales en la realización de este tipo de operaciones.

- b) El inciso a) del artículo 1° de la LIR establece que el IR grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Al respecto, el numeral 3) del segundo párrafo del artículo 1° de la LIR dispone que están incluidas dentro de las rentas previstas en el citado inciso a), los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

De otro lado, el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR establece que constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Por su parte, el artículo 6° de la LIR dispone que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora; y, que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana⁽⁷⁾.

De las normas citadas se tiene que el IR considera como rentas gravadas, entre otras, a las que responden al criterio de renta-producto⁽⁸⁾, incluyendo los resultados de la venta habitual de bienes, sean nuevos o usados, o tratándose de empresas al criterio flujo de riqueza; siendo que están sujetas al IR, tratándose de contribuyentes domiciliados en el país, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan, y tratándose de contribuyentes no domiciliados en el Perú, solo sus rentas gravadas de fuente peruana.

En ese sentido, la renta proveniente de la venta de los RAEE aún operativos, para segundo uso, efectuada en el país, se encuentra gravada con el IR, en la medida que dicha operación se enmarque

⁷ El inciso e) del artículo 9° de la LIR establece que, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

⁸ En el Informe N.° 314-2005-SUNAT/2B0000 (al cual se puede acceder a través del Portal SUNAT: www.sunat.gob.pe) se señala que en cuanto al criterio de renta-producto, la doctrina señala que conforme al mismo solo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos:

- a) La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce; y debe ser una riqueza nueva "material". Este carácter de "material", pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas "rentas imputadas".
- b) Además, la renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. En ese concepto entran básicamente las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.

- c) Asimismo, la renta debe ser periódica, característica derivada del carácter durable de la fuente; pero es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino que basta con que sea posible.
- d) Finalmente, a efectos de producir renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o sea afectada a destinos productores de renta (la fuente haya sido puesta en explotación).

dentro del criterio de renta-producto⁹), incluyendo los casos de venta habitual de tales bienes, e incluso cualquier ganancia o ingreso que obtengan las empresas derivado de tales ventas.

3. ¿Los donatarios tienen que declarar a la Administración Tributaria los RAEE entregados en calidad de donaciones por las instituciones públicas?

El artículo 1° de la Resolución N.° 027-2013-SBN ap robó la Directiva N.° 003-2013-SBN denomina Procedimientos para la Gestión adecuada de los Bienes Muebles Estatales calificados como RAEE.

La referida directiva regula el procedimiento de baja de los bienes muebles estatales que se encuentran en calidad de RAEE y el procedimiento de donación a favor de los Operadores de RAEE⁽¹⁰⁾ o de los Sistemas de Manejo de RAEE⁽¹¹⁾, con el propósito que sean procesados en el marco del RNGM-RAEE.

Al respecto, el numeral 6.2.1 de la citada directiva establece que la donación es el acto de disposición mediante el cual la Entidad⁽¹²⁾ dispone transferir gratuitamente la propiedad de los bienes muebles calificados como RAEE, y que han sido dados de baja, a favor de la EPS-RS, EC-RS – registrados ante la DIGESA o DIRESA– o a los Sistemas de Manejo de RAEE.

Conforme a lo señalado en la citada directiva, se encuentra previsto que las entidades públicas que conforman el Sistema Nacional de Bienes Estatales efectúen donaciones de sus bienes muebles que califiquen como RAEE, y que han sido dados de baja.

⁹ A que alude el inciso a) del artículo 1° de la LI R.

¹⁰ EPS-RS o EC-RS registradas ante la DIRESA o la DIGESA. Realizan actividades de recolección, transporte, almacenamiento, segregación y/o tratamiento para el reaprovechamiento o disposición final de los RAEE [definición contenida en el literal l) del numeral 5.1 de la aludida directiva].

¹¹ Conjunto de entidades que interactúan en las diversas etapas de la gestión de los RAEE, para asegurar su control y manejo ambientalmente adecuado, bajo el marco de la responsabilidad compartida que comprende la responsabilidad extendida del productor. Se considera sistema individual cuando un solo productor establece su propio sistema y se responsabiliza del mismo, y sistema colectivo cuando una asociación de productores, operadores y/o gobiernos locales establecen y se responsabilizan del sistema. Dichos Sistemas de Manejo deberán contar con la aprobación del Plan de Manejo de RAEE, expedido por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones (MTC), Ministerio de la Producción (PRODUCE) o la autoridad competente [definición contenida en el literal p) del numeral 5.1 de la referida directiva].

¹² La aludida directiva define como Entidades a aquellas entidades públicas que conforman el Sistema Nacional de Bienes Estatales, descritas en el artículo 8° de la Ley N.° 29151, Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales; según el cual, las entidades que lo conforman, en cuanto administran o disponen bienes estatales, son, entre otras, las empresas estatales de derecho público; no encontrándose comprendidas en la presente ley las empresas estatales de derecho privado [literal f) del numeral 5.1 de la directiva en mención].

De otro lado, el numeral 2.3 del inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR dispone que, tratándose de la deducción por donaciones prevista en el inciso x) del artículo 37° de dicha ley¹³), si los donatarios son entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los fines a que se refiere este inciso, deberán informar a la SUNAT de la aplicación de los fondos y bienes recibidos, sustentada con comprobantes de pago, en la forma, plazos, medios y condiciones que esta establezca.

Asimismo, el inciso b) del artículo 28°-B del Reglamento de la LIR establece que para determinar la deducción de la renta neta del trabajo por concepto de donaciones, a que se refiere el inciso b) del artículo 49° de la LIR¹⁴), serán de aplicación los requisitos establecidos en el inciso s) del artículo 21° del Reglamento de la LIR.

Así pues, de la normativa del IR citada se tiene que la obligación de informar a la SUNAT de la aplicación de los fondos y bienes recibidos en donación, es únicamente para efectos de la aplicación de la deducción por donaciones a que se refieren el inciso x) del artículo 37° y el inciso b) del artículo 49° de la LIR.

En ese sentido, los donatarios tienen la obligación de informar a la SUNAT de la aplicación de los RAEE recibidos en donación¹⁵) de las entidades públicas que conforman el Sistema Nacional de Bienes Estatales, únicamente si es para efecto de la aplicación por el donante de la deducción por donaciones a que se refieren el inciso x) del artículo 37° de la LIR¹⁶).

4. ¿Se debe declarar en la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT) el valor considerado en la entrega de RAEE a título gratuito por su generador?

El numeral 3.1 del artículo 3° del Reglamento DAOT dispone que se encuentran obligados a presentar la Declaración los sujetos que sean Principales Contribuyentes al 31 de diciembre del ejercicio o estén obligados a presentar por lo menos una declaración mensual del IGV durante el ejercicio.

¹³ Para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

¹⁴ Conforme a la referida norma, de la renta neta del trabajo se podrá deducir el gasto por concepto de donaciones otorgadas en favor de las entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los fines que ella señala; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT. La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la suma de la renta neta del trabajo y la renta de fuente extranjera.

¹⁵ Sustentada con comprobantes de pago, en la forma, plazos, medios y condiciones que esta establezca.

¹⁶ Cabe indicar que si bien, conforme al artículo 18° de la LIR, no es sujeto pasivo del IR el Sector Público Nacional, dicha inafectación no alcanza a las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Por su parte, el artículo 5° del citado reglamento señala que se deberá incluir en la Declaración las Operaciones con Terceros que el Declarante hubiera realizado durante el ejercicio, en calidad de proveedor o cliente; y que, para tal efecto, se entenderá como Operación con Tercero en calidad de proveedor o cliente a la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada tercero, siempre que dicha suma sea mayor a las dos (2) Unidades Impositivas Tributarias.

De otro lado, el inciso d) del artículo 6° del Reglamento DAOT establece que entre las transacciones que no deben considerarse para el cálculo de las Operaciones con Terceros se encuentran las consideradas como retiros de bienes, conforme a las normas del IGV.

De las normas citadas se tiene que existe la obligación de presentar el DAOT cuando se cumplen las condiciones antes señaladas; no debiéndose considerar para el cálculo de las operaciones con terceros a declarar los retiros de bienes conforme a las normas del IGV.

Al respecto, en el Informe N.° 067-2014-SUNAT/4B000 0 se ha señalado que cuando la entrega de existencias y activos fijos como RAEE a un sistema de manejo establecido, a una EPS-RS o a una EC-RS sea a título gratuito, se considerará como un retiro de bienes gravado con el IGV de acuerdo al numeral 2 del artículo 3° de la Ley del IGV y el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de dicha Ley.

En ese sentido, en el supuesto que el generador de RAEE cumpla con las condiciones para estar obligado a presentar la DAOT, no deberá considerar para el cálculo de las operaciones con terceros a declarar las entregas de RAEE a título gratuito a una EPS-RS o a una EC-RS, considerada retiro de bienes conforme a las normas del IGV.

Lima, 9 de mayo de 2014

Original firmado por
FELIPE EDUARDO IANACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rap
A0358-D14
A0363-D14
A0364-D14
A0365-D14
A0366-D14
A0367-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Costo computable de los RAEE – Venta y donación de RAEE
IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS – Venta de RAEE
DAOT: Donación de RAEE