

INFORME N.º 054-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Respecto a la enajenación de acciones emitidas por una empresa constituida o establecida en el Perú, llevada a cabo entre dos sujetos no domiciliados, de existir utilidad, se consulta lo siguiente:

1. ¿El ingreso para fines del Impuesto a la Renta debe reconocerse en función al criterio de lo devengado o de lo percibido?
2. ¿Qué sucede si el contrato de compraventa de acciones es declarado nulo o es dejado sin efecto por mutuo disenso antes del pago de la contraprestación?
3. ¿Cuando no existe agente retenedor es igualmente necesario tramitar la certificación del capital invertido?

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, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El inciso b) del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que el Impuesto a la Renta grava las ganancias de capital.

Conforme a su artículo 2º, para efectos de la propia ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación⁽¹⁾ de bienes de capital; entendiéndose por estos a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa; siendo que entre las operaciones que las generan se encuentra la enajenación de acciones y participaciones representativas del capital.

De otro lado, el artículo 6º de la citada ley establece 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.

Por su parte, el artículo 9º de la misma ley prevé 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 renta de fuente peruana, entre otras, la obtenida por la enajenación de acciones y participaciones representativas del capital,

¹ De acuerdo con el artículo 5º de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

cuando las empresas o sociedades que los hayan emitido estén constituidas o establecidas en el Perú.

En consecuencia, los sujetos no domiciliados en el país tributan el Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente peruana provenientes de las ganancias por la enajenación de acciones representativas del capital de empresas constituidas o establecidas en el Perú.

2. De otro lado, el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de la misma ley⁽²⁾, según sea el caso.

Sin embargo, de acuerdo con el inciso a) del numeral 1 del artículo 39°A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no procederá la retención del impuesto cuando el pagador de la renta sea un sujeto no domiciliado.

Al respecto, el último párrafo de dicho numeral establece que tratándose de sujetos no domiciliados, en el caso que conforme a la Ley del Impuesto a la Renta o su Reglamento no proceda realizar la retención respectiva, el contribuyente deberá efectuar directamente el pago del impuesto con carácter definitivo dentro de los doce (12) días hábiles del mes siguiente de percibida la renta.

Como fluye de las normas citadas, en el caso de sujetos no domiciliados a los que, conforme a la normativa del Impuesto a la Renta, no procede que se realice la retención respectiva, la obligación tributaria referida a dicho impuesto surge en la oportunidad en que aquellos perciben rentas de fuente peruana; debiendo en tales casos efectuar directamente el pago de dicho impuesto, con carácter definitivo, dentro de los doce días hábiles del mes siguiente de percibida tales rentas.

En ese sentido, respecto de la primera y segunda consultas, se puede afirmar que la percepción de rentas por sujetos no domiciliados por la enajenación de acciones emitidas por empresas constituidas o establecidas en el Perú, a favor de otros sujetos no domiciliados, es lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta; por lo que si el contrato de compraventa de acciones es declarado nulo o es dejado sin efecto antes del pago de la contraprestación, no habrá surgido obligación tributaria alguna que deba ser cumplida por parte de los enajenantes.

3. En cuanto a la tercera consulta, el inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para los efectos de la retención establecida en dicho artículo, se considera renta neta, sin admitir prueba en contrario, el

² Cabe indicar que el artículo 54° de la ley en mención establece las alícuotas del Impuesto a la Renta aplicables a las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, a las que están sujetas por sus rentas de fuente peruana.

Asimismo, el artículo 56° de la propia ley prevé las alícuotas de dicho impuesto aplicables a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, por sus rentas de fuente peruana.

importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. La deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento.

Al respecto, el inciso a) del artículo 57° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de bienes o derechos, el costo computable que se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20° y 21° de la indicada ley y el artículo 11° del mismo reglamento.

Añade que la SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen o se fueran a enajenar emitirá una certificación dentro de los treinta (30) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo sin que la SUNAT se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente.

Además, dicho inciso prevé que no procederá la deducción del capital invertido conforme al inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de los pagos o abonos anteriores a la expedición de la certificación por la SUNAT; y establece los casos en los que no se requerirá la certificación a que se refiere este inciso.

Sobre el particular, cabe resaltar que el citado artículo 76°, al mismo tiempo que regula la forma como los sujetos no domiciliados cumplen con carácter definitivo su obligación tributaria por las rentas de fuente peruana que obtengan –a través de la retención que se encuentra obligado a efectuar el domiciliado que paga la renta–, también lo hace respecto del concepto de renta neta aplicable a los referidos sujetos no domiciliados.

Siendo ello así, las disposiciones establecidas en el citado artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, deben ser tomadas en cuenta para establecer la renta neta a la cual se le aplicarán las alícuotas a que se refieren los artículos 54° y 56° de la misma ley; vale decir, de I Impuesto a la Renta correspondiente a las personas naturales, sucesiones indivisas y personas jurídicas no domiciliadas en el Perú, que, como ya se ha señalado, su obligación tributaria surge en la oportunidad en que perciben rentas de fuente peruana.

En tal orden de ideas, a efecto que los sujetos no domiciliados, respecto de los cuales no procede que se realice la respectiva retención, efectúen directamente el pago del Impuesto a la Renta con carácter definitivo, deben considerar para la determinación de su renta neta lo dispuesto en el inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, deduciendo para tal efecto la recuperación del capital invertido con arreglo a sus normas reglamentarias⁽³⁾.

³ En el Informe N.° 112-2007-SUNAT/2B0000, se ha señalado que *la recuperación del capital invertido constituye una deducción permitida por la ley a fin de establecer la renta neta de los sujetos no domiciliados, la cual resulta aplicable únicamente en el caso de rentas que provengan de la enajenación de bienes o derechos, así como de la explotación de bienes que sufran desgaste.*

En consecuencia, tratándose de rentas obtenidas por sujetos no domiciliados por la enajenación de acciones emitidas por empresas constituidas o establecidas en el Perú, a favor de otros sujetos no domiciliados, se debe contar con la certificación de la recuperación del capital invertido para efecto de la deducción correspondiente a fin de determinar su renta neta⁽⁴⁾.

CONCLUSIONES:

Respecto a la enajenación de acciones emitidas por una empresa constituida o establecida en el Perú, llevada a cabo entre dos sujetos no domiciliados:

1. La percepción de rentas por el sujeto enajenante da lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta.
2. Si el contrato de compraventa de acciones es declarado nulo o es dejado sin efecto antes del pago de la contraprestación, no habrá surgido obligación tributaria alguna que deba ser cumplida por parte del sujeto enajenante.
3. Se debe contar con la certificación de la recuperación del capital invertido para efecto de la deducción correspondiente a fin de determinar la renta neta del sujeto enajenante⁽⁴⁾.

Lima, 21 ABR. 2014

ORIGINAL FIRMADO POR
Enrique Pintado Espinoza
Intendente Nacional Jurídico (e)

mfc
A0291-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Enajenación de acciones

⁴ Excepto en los casos en los que no se requiere dicha certificación, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del inciso a) del artículo 57° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.