

INFORME N.º 094-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si, antes de la entrada en vigencia de la segunda disposición complementaria modificatoria del Decreto Supremo N.º 264-2017-EF, de acuerdo con el inciso b) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 24º del Reglamento de la citada ley, dos entidades dependientes íntegramente de un Estado extranjero⁽¹⁾ podían ser consideradas como partes vinculadas para efecto del impuesto a la renta, cuando una de ellas estaba domiciliada en Perú y la otra estaba establecida en el exterior, y entre ambas realizaron operaciones que generaron rentas de fuente peruana afectas al impuesto a la renta en Perú.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado 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, “la LIR”).
- 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 (en adelante, “el Reglamento”).

ANÁLISIS:

1. El inciso b) del artículo 32º-A de la LIR dispone que se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

Añade que también operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas; y que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la vinculación.

En ese sentido, el artículo 24º del Reglamento establece las situaciones en las que, para efecto de lo dispuesto en la ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas.

Entre las referidas situaciones, el aludido artículo 24º ha previsto que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando:

- a) Más del 30% del capital de dos o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero (numeral 2).

¹ Que posee el control total de aquellas (capital, voto y administración).

- b) Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia; entendiéndose que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad (numeral 12).

Como se aprecia de las citadas normas, la normativa del impuesto a la renta han previsto la vinculación entre dos personas jurídicas o entidades cuando más del 30% del capital de cada una de ellas pertenece -directa o indirectamente- a una misma persona natural o jurídica, o cuando existe influencia dominante en ellas por parte de la misma persona natural o jurídica.

2. Con relación al supuesto materia de consulta, este se encuentra referido a una persona jurídica constituida en Perú y a otra establecida en el exterior, ambas controladas íntegramente por un Estado extranjero, que en el desarrollo de sus operaciones generaron rentas de fuente peruana.

En tal sentido, y teniendo en cuenta lo señalado en el numeral anterior, para dilucidar el tema materia de consulta debe determinarse si el Estado extranjero podía calificar como persona jurídica, toda vez que en ese caso, al tener íntegramente -de manera directa o indirecta- la dirección, el control y el capital de dos personas jurídicas⁽²⁾, estas se considerarían como partes vinculadas para los fines del impuesto a la renta en Perú.

3. Ahora bien, es pertinente indicar que el artículo 14° de la LIR establece que son contribuyentes del impuesto, entre otras, las personas jurídicas; considerando como tales -en su inciso f) y para el caso de sujetos no domiciliados- a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana.

Sin embargo, tal definición de persona jurídica se enmarca en el artículo 14° y en el capítulo III de la LIR, en los que se regula la definición de contribuyentes del impuesto. En ese contexto, en la definición de persona jurídica, el inciso f) no sólo considera el elemento que por sí mismo le reconocería personería (la calidad de empresa, sociedad o entidad constituida en el exterior) sino que incorpora la condición de percibir rentas de fuente peruana; y ello se debe a que el artículo 6° de la referida ley dispone que en el supuesto de las empresas, sociedades o entidades constituidas en el exterior el impuesto recae solo sobre sus rentas de fuente peruana. Es decir, ellas son contribuyentes del impuesto a la renta solo en tanto perciban rentas de fuente peruana.

² De tal suerte que se cumplirían las condiciones de participación en el capital y de influencia dominante previstas en los numerales 2 y 12 el artículo 24° del Reglamento.

Por el contrario, para efectos de definir a la persona jurídica que tiene participación en el capital o que ejerce influencia dominante a que aluden los numerales 2 y 12 del artículo 24° del Reglamento, resulta irrelevante que ella sea o no contribuyente del impuesto a la renta en Perú. Por tal motivo, atendiendo a la *ratio legis*, esto es, al objeto de las normas citadas, se puede concluir que la definición prevista en el inciso f) del artículo 14° de la LIR antes citado no resulta de aplicación al concepto de persona jurídica en cuestión.

En efecto, lo determinante para establecer la vinculación entre dos personas, empresas o entidades, es que ellas respondan a un mismo interés económico, esto es, al interés de una persona natural o jurídica, independientemente de que esta última esté constituida en Perú o en el exterior, o que sea o no contribuyente en el país.

Lo contrario, es decir, considerar como persona jurídica únicamente a aquella entidad constituida en el exterior que perciba rentas de fuente peruana, llevaría a situaciones irracionales como la de no considerar vinculadas a dos personas jurídicas que son de propiedad, de manera indirecta y en un 99,9%, de una empresa constituida en el exterior por el solo hecho que esta no percibe rentas de fuente peruana, y no obstante que tiene el control total de ambas personas jurídicas.

4. Es así que, para determinar si un Estado extranjero puede calificar como persona jurídica, debe analizarse otras fuentes interpretativas.

Así pues, cabe mencionar que el artículo 2072° del Código Civil⁽³⁾ dispone que los Estados y demás personas jurídicas extranjeras de Derecho Público, así como las personas jurídicas internacionales de Derecho Público cuya existencia emane de acuerdos internacionales obligatorios para el Perú, pueden adquirir derechos y contraer obligaciones en el país, de conformidad con las leyes peruanas.

Por su parte, la doctrina⁽⁴⁾ indica que “(...) *el Estado es una persona moral que se configura como persona jurídica, o sea como sujeto de derechos y deberes*”. (...) “*el Estado actúa como persona jurídica, la primera de todas, ya que, además de poseer derechos y deberes que le son peculiares, protege el ejercicio de los derechos privados*”⁽⁵⁾.

³ Promulgado por el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

Norma que resulta aplicable de conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias), según el cual, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁴ Que constituye fuente del Derecho Tributario, de conformidad con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

⁵ FERRERO REBAGLIATI, Raúl. *Ciencia Política: Teoría del Estado y Derecho Constitucional*. Editorial Ausonia Talleres Gráficos S.A. Séptima edición, Lima. 1984. Págs. 102 - 103.

Agrega que el cuerpo político en el ejercicio de su poder, crea un sistema jurídico y establece un orden normativo que le otorga para sí el carácter de persona jurídica. En ese contexto, el Estado dotado de personalidad se desenvuelve en el mundo de la realidad coexistencial a través de órganos y organismos político-jurídicos representados por personas físicas que reciben el título de gobernantes o agentes públicos; y cuyos actos y hechos se imputan y atribuyen al Estado⁶).

De otro lado, la jurisprudencia⁽⁴⁾ del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 006-96-AI/TC ha señalado que *“(...) el Estado tiene una doble personalidad jurídica, cuando ejerce el ius imperium, actúa como persona de derecho público, y cuando contrata o administra sus bienes patrimoniales privados actúa como persona de derecho privado. En consecuencia, cuando contrata y se obliga ante particulares, ambas partes deben someterse a las mismas reglas y no puede el Estado tener un nivel de preeminencia, lo contrario sería ir contra el principio constitucional de igualdad ante la ley”.*

5. Como se aprecia, conforme a la norma, doctrina y jurisprudencia citadas en el numeral precedente, es innegable el carácter del Estado como persona jurídica, sujeto de derechos y obligaciones.

Por lo tanto, de conformidad con los numerales 2 y 12 del artículo 24º del Reglamento, si un Estado extranjero posee, directa o indirectamente, más del 30% del capital de dos personas jurídicas, o ejerce influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de ellas, estas calificarán como partes vinculadas para efecto de la LIR.

En ese mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del MEF en el Informe N.º 166-201 -EF/61.01, al concluir que *“(...) el alcance del término “persona” a que se refiere el inciso b) del artículo 32-A de la LIR refuerza la interpretación de las disposiciones del Reglamento de la LIR en virtud de las cuales se concluye que el Estado es persona jurídica...”, y por lo tanto existe vinculación entre dos entidades dependientes íntegramente de un estado extranjero, cuando una de ellas está domiciliada en Perú y la otra se encuentra establecida en el exterior, y entre ambas realizan operaciones que generan rentas de fuente peruana afectas al impuesto a la renta en el país.*

En virtud de lo expuesto, se puede afirmar que antes de la entrada en vigencia de la segunda disposición complementaria modificatoria del Decreto Supremo N.º 264-2017-EF, de conformidad con los numerales 2 y 12 del artículo 24º del Reglamento, calificaban como partes vinculadas dos personas jurídicas, una constituida en Perú y otra establecida en el extranjero, cuando un Estado extranjero poseía -directa o indirectamente- más del 30% del capital de ellas, o cuando ejercía influencia dominante en las decisiones de sus órganos de administración.

⁶ GARCÍA TOMA, Víctor. *Teoría del Estado y Derecho Constitucional*. Editorial Adrus. Tercera edición, Arequipa. 2010. Pág. 188.

CONCLUSIÓN:

Antes de la entrada en vigencia de la segunda disposición complementaria modificatoria del Decreto Supremo N.º 264-2017-EF, de conformidad con los numerales 2 y 12 del artículo 24º del Reglamento, calificaban como partes vinculadas dos personas jurídicas, una constituida en Perú y otra establecida en el extranjero, cuando un Estado extranjero poseía -directa o indirectamente- más del 30% del capital de ellas, o cuando ejercía influencia dominante en las decisiones de sus órganos de administración.

Lima, 29 OCT. 2018

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

A0329-D14

IMPUESTO A LA RENTA – Partes vinculadas.