



Firmado Digitalmente por:  
GUILLERMO CESAR SOLANO  
MENDOZA  
INTENDENTE NACIONAL  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO  
TRIBUTARIA  
Fecha y hora: 11/07/2023 11:23

## INFORME N.º 000089-2023-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 11 de julio de 2023

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una sociedad domiciliada en Colombia que escinde un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, y lo transfiere a otra sociedad, también domiciliada en Colombia. Al respecto, se consulta si en aplicación de la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la transferencia del bloque patrimonial, cuando se opta por no revaluar los activos transferidos, se encuentra gravada o no con el Impuesto a la Renta en el Perú.

### **BASE LEGAL:**

- Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, Año XXI – Número 1063, publicada el 5.5.2004 (en adelante, “Decisión”).
- 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, “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, “Reglamento de la LIR”).
- Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N.º 26887, publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias (en adelante, “LGS”).

### **ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con el inciso b) del artículo 1 de la LIR, el impuesto grava las ganancias de capital. Por su parte, el inciso a) del artículo 2 de la misma ley señala que entre las operaciones que generan ganancias de capital se encuentran la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital.

Asimismo, conforme con el inciso h) del artículo 9 de la LIR, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0079 6154 0684 3679



operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, entre otras, las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, cuando las empresas o sociedades que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

Según las normas citadas, las personas domiciliadas y no domiciliadas en el Perú se encuentran afectas al Impuesto a la Renta por sus rentas de fuente peruana, entre otras operaciones, por la ganancia de capital generada con ocasión de la enajenación de acciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas o establecidas en el Perú.

Por su parte, el artículo 103 de la LIR establece que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Sobre el particular, el inciso b) del artículo 65 del Reglamento de la LIR señala que para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la LIR, se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otras, a la reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367 de la LGS<sup>(1)</sup>.

Asimismo, según el inciso a) del artículo 67 del referido Reglamento, para efecto de lo previsto en el Capítulo XIII de la LIR, se entenderá que existe reorganización solo si todas las sociedades y empresas intervinientes, incluyendo en su caso la sociedad o empresa que al efecto se cree, tienen la condición de domiciliadas en el país de acuerdo con lo dispuesto en la ley.

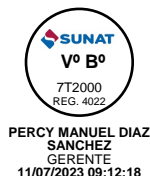
Además, de conformidad con el numeral 3 del artículo 104 de la LIR, tratándose de reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes podrán optar de forma excluyente, entre otros, por no acordar la revaluación voluntaria de sus activos, siendo que en dicho supuesto los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 de la LIR<sup>(2)</sup>.

De las normas glosadas precedentemente se tiene que las disposiciones establecidas por la LIR respecto a la reorganización de sociedades o empresas sólo aplican cuando todas las sociedades y empresas intervinientes se encuentran domiciliadas en el Perú.

- 1 El artículo 367 de la LGS establece que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley. Agrega el referido artículo que la escisión puede adoptar alguna de las siguientes formas:
  - a. La división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez. Esta forma de escisión produce la extinción de la sociedad escindida; o,
  - b. La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiera a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez. La sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente.
- 2 El mencionado artículo prevé 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 SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0079 6154 0684 3679



En tal sentido, lo señalado en el numeral 3 del artículo 104 de la LIR no es aplicable a aquella reorganización de sociedades o empresas en la que alguna de las sociedades y/o empresas intervinientes presente la condición de no domiciliada en el país.

Respecto a lo indicado en el párrafo anterior, cabe tener en cuenta que esta Administración Tributaria ha señalado que la escisión implica una enajenación cuando la empresa escindida transmite la titularidad de bienes o derechos a otra sociedad, a título oneroso y que, al no ser aplicables las disposiciones contenidas en el Capítulo XIII de la LIR a las reorganizaciones en las que alguna de las sociedades o empresas tenga la condición de no domiciliada, en el supuesto de una sociedad no domiciliada que escinde un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, para transferirla a otra sociedad no domiciliada; dicha transferencia origina una ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta para la sociedad escindida, al tratarse de rentas de fuente peruana de conformidad con lo previsto en el inciso h) del artículo 9 de la LIR<sup>(3)</sup>(<sup>4</sup>).

2. Por otra parte, conforme a lo señalado por el primer párrafo del artículo 1 de la Decisión, esta es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

A su vez, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 3 de la Decisión, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren solo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en dicha Decisión.

Por su parte, el artículo 12 de la Decisión establece que las ganancias de capital<sup>(5)</sup> solo podrán gravarse por el país miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el país miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que solo serán gravables por el país miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

<sup>3</sup> En el Informe N.º 056-2017-SUNAT/7T0000 disponible en el Portal Web Institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i056-2017-7T0000.pdf>

<sup>4</sup> En igual sentido, aunque referido a otra forma de reorganización de sociedades, en el Informe N.º 229-2005-SUNAT/2B0000 esta Administración Tributaria ha señalado que si una empresa no domiciliada, titular de acciones representativas de capital de una sociedad anónima constituida en el país, se fusiona con otra empresa no domiciliada (fusión por absorción), dicha reorganización supone la enajenación de las mencionadas acciones y la generación de rentas de fuente peruana, en aplicación del inciso h) del artículo 9 de la LIR (disponible en el Portal Web Institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2292005.htm>).

<sup>5</sup> Al respecto, el inciso j) del artículo 2 de la Decisión señala que la expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.



Como se aprecia, de acuerdo con las disposiciones contenidas en la Decisión, las ganancias de capital generadas por la transferencia de acciones solo son gravables en el país donde fueron emitidas, siendo que en el caso materia de consulta, ese país es el Perú.

Además, el artículo 18 de la Decisión señala que ningún país miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros países miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la Decisión.

Al respecto, es pertinente señalar que el principio de no discriminación contenido en el mencionado artículo 18, pretende evitar un trato discriminatorio debido al domicilio de los sujetos comprendidos en los alcances de la Decisión. En ese sentido, prohíbe que los domiciliados en otros países miembros reciban un tratamiento tributario más gravoso que el que les correspondería a sujetos domiciliados en el país miembro donde se encuentra la fuente de la renta y respecto del mismo tipo de renta, siendo que el tratamiento más gravoso puede traducirse en la aplicación de un tratamiento más oneroso mediante una mayor tasa del impuesto o un incremento de la base imponible al sujeto no domiciliado<sup>(6)</sup>.

Por su parte, esta Administración Tributaria<sup>(7)</sup> también ha señalado que *“(…) para que proceda la aplicación de la Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578 es necesario que se presenten los requisitos o características que la ley interna del país exige a sus domiciliados para la aplicación de dicha ley, excepto el ser domiciliado”*.

Sobre el particular, de acuerdo con la doctrina<sup>(8)</sup>: *“Dado que la exigencia de no discriminación es aplicable únicamente al factor domicilio fiscal, es posible otorgar un tratamiento diferenciado en función a otros factores, como por ejemplo los fines de la sociedad, calificación de persona jurídica y persona física, etc. Así, si la legislación de un País Miembro otorga a un domiciliado en otro País Miembro un tratamiento diferenciado que se sustenta no sólo en la diferente condición de domicilio sino en algún otro factor, no aplica la Cláusula de No Discriminación”*.

En tal sentido, el principio de no discriminación contenido en la Decisión, no se ve incumplido cuando el país miembro que resulta competente para gravar con el impuesto sobre la renta a un sujeto no domiciliado en ese país, inaplica con dicho sujeto la legislación que le corresponde a sus domiciliados, en atención a factores diferentes al domicilio<sup>(9)</sup>.

Ahora bien, teniendo en consideración lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde analizar si el principio de no discriminación contenido en el artículo

<sup>6</sup> Opinión contenida en el Informe N.º 0019-2020-EF/61.04 (20.8.2020) de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas, citado en el Informe N.º 144-2020-SUNAT/7T0000, disponible en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i144-2020-7T0000.pdf>

<sup>7</sup> En el Informe N.º 183-2010-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal Web Institucional en la siguiente ruta: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i183-2010.pdf>

<sup>8</sup> ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. IX Jornadas Nacionales de Tributación-IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición. Ponencia General. Pág. 72, citado en el Informe N.º 144-2020-SUNAT/7T0000.

<sup>9</sup> En el Informe N.º 144-2020-SUNAT/7T0000.



18 de la Decisión es aplicable al supuesto planteado en la consulta materia del presente informe.

- Como se ha señalado, la LIR establece un tratamiento diferenciado para la transferencia de acciones producto de una reorganización de sociedades como es el caso de la escisión<sup>(10)</sup> cuando no se acuerda la revaluación voluntaria de los activos, la cual no solo considera la condición del domicilio de la sociedad escindida sino que además, la sociedad beneficiaria del bloque patrimonial escindido también debe estar domiciliada en el Perú<sup>(11)</sup>.

Así, por ejemplo, si una sociedad domiciliada en el Perú escinde un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por otra sociedad constituida en el Perú y lo aporta a una sociedad no domiciliada, dicha transferencia no se encuentra dentro de los alcances de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la LIR.

Ahora bien, en el caso materia de análisis, tratándose de una sociedad domiciliada en Colombia que escinde un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú y las transfiere a otra sociedad también domiciliada en Colombia, no se cumple con el requisito que la sociedad beneficiaria se encuentre domiciliada en el Perú para efecto de lo previsto en el Capítulo XIII de la LIR.

En tal sentido, se puede afirmar que se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta en el Perú, la transferencia del bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, que realiza una sociedad domiciliada en Colombia como aporte a otra sociedad también domiciliada en Colombia, cuando se opta por no revaluar los activos transferidos, sin que ello conlleve el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión (Cláusula de no discriminación).

## CONCLUSIÓN:

Se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta en el Perú la transferencia del bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, que realiza una sociedad domiciliada en Colombia como aporte a otra sociedad también domiciliada en Colombia, cuando se opta por no revaluar los activos transferidos, sin que ello conlleve el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 18 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.

amf  
CT0426-2022  
RENTA – Cláusula de no discriminación Decisión 578 y reorganización de sociedades.

<sup>10</sup> Se entiende que el tipo de escisión cumple con los requisitos y características establecidas por la LIR, su reglamento y la LGS.

<sup>11</sup> Entiéndase que la sociedad a la cual se transfiere el bloque patrimonial también está constituida en el Perú.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 11/07/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0079 6154 0684 3679

