

INFORME N.º 000103-2023-SUNAT/7T0000

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

lugar : Lima, 03 de octubre de 2023

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una sociedad público-privada⁽¹⁾ domiciliada en un país extranjero, que con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1529, adquiere de otra persona jurídica domiciliada en el mismo país extranjero, acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú; para lo cual paga la contraprestación pactada a través de una empresa bancaria del referido país extranjero, en cumplimiento de las disposiciones legales establecidas en este.

Al respecto, se consulta si a propósito de la enajenación de las referidas acciones, la cual se efectúa con posterioridad a la entrada en vigor de la antes citada modificación, se puede deducir como costo computable, el pago canalizado a través de una empresa bancaria no domiciliada⁽²⁾.

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, "LIR").

- ¹ El supuesto materia de la consulta plantea entre otras consideraciones, principalmente las siguientes:
 - La sociedad público-privada es participada mayoritariamente por el estado extranjero donde se encuentra constituida.
 - No tiene un establecimiento permanente, sucursal o cualquier otra entidad que la represente en el territorio nacional.
- ² Toda vez que, a la fecha de la adquisición de las acciones, la sociedad público-privada se encontraba obligada a la utilización de medios de pago por el importe de la mencionada operación, de conformidad con la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

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 03/10/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.



- 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”).
- Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, publicado el 23.9.2007 y normas modificatorias (en adelante, “Ley de Bancarización”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 6 de la LIR establece que están sujetas al impuesto a la renta la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la LIR, 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.

Añade que, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el inciso h) del artículo 9 de la LIR señala 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, entre otras, las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital cuando las empresas o sociedades, que las hayan emitido estén constituidas en el Perú.

De otro lado, el artículo 76 de la LIR 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 dicha ley⁽³⁾, según sea el caso.

Asimismo, el inciso g) del citado artículo establece que, para los efectos de la mencionada retención, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, el 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.

³ Los mencionados artículos establecen las tasas aplicables para el cálculo del impuesto a la renta, tratándose de personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, así como personas jurídicas no domiciliadas, respectivamente.



A su vez, el inciso a) del artículo 57 del Reglamento de la LIR señala que se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del artículo 76 de la LIR, tratándose de la enajenación de bienes o derechos, el costo computable determinado de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20 y 21 de la LIR y el artículo 11 de su reglamento.

Por otra parte, el artículo 20 de la LIR dispone 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 con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. Agrega que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Asimismo, de acuerdo con el inciso a) del numeral 21.2 del artículo 21 de la LIR, tratándose de la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones que hubieran sido adquiridas a título oneroso, el costo computable será el de adquisición⁽⁴⁾.

Según lo señalado en los párrafos anteriores se tiene que las personas jurídicas no domiciliadas en el Perú se encuentran gravadas con el impuesto a la renta por sus rentas de fuente peruana provenientes, entre otras, de la enajenación de acciones representativas de capital de sociedades constituidas en el país, para cuyo efecto podrán deducir el costo computable de dichas acciones.

2. De otro lado, conforme a lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley de Bancarización vigente a la fecha de adquisición de las acciones en el supuesto materia de la consulta⁽⁵⁾, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe es superior al monto a que se refiere el artículo 4 de la misma ley se deben pagar utilizando los medios de pago a que se refiere su artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dicho monto.

Se añade en dicho artículo que el pago de sumas de dinero por la adquisición, aumento y reducción de participación en el capital social de una persona jurídica, entre otras operaciones, por importes iguales o superiores a tres Unidades Impositivas Tributarias (UIT), inclusive cuando se realice

⁴ Según el numeral 1) el artículo 20 de la LIR, por costo de adquisición debe entenderse la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

⁵ Texto que estuvo vigente hasta el 31.3.2022.



parcialmente, solo puede ser efectuado utilizando los medios de pago previstos en dicha ley.

Por su parte, el artículo 6 de la Ley de Bancarización⁽⁶⁾ recoge los supuestos de excepción de la obligación del uso de medios de pagos establecidos por el artículo 3 de dicha ley, siendo que el pago realizado por personas jurídicas no domiciliadas que generen obligaciones tributarias en el país no se encuentra incluido como supuesto de excepción en el referido artículo.

Ahora bien, el artículo 8 de la Ley de Bancarización, entre otras consideraciones dispone que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho, entre otros, a deducir gastos, costos o créditos.

Sobre el particular, en el informe N.º 068-2012-SUNAT/4B0000⁽⁷⁾, esta Administración Tributaria ha señalado que *“(...) para efectos que el sujeto no domiciliado que genera renta de fuente peruana en la compra venta de acciones con otro sujeto no domiciliado pueda deducir como costo computable el costo de adquisición de dichas acciones, deberá observar las disposiciones sobre Medios de Pago correspondientes”*.

Así se tiene que las sociedades público-privadas no domiciliadas que generen obligaciones tributarias en el Perú por la operación materia de consulta deben cumplir con lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley de Bancarización.

Además, el artículo 8 de la Ley de Bancarización agrega que, en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo con las normas del impuesto a la renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

3. Por su parte, el inciso d) del artículo 25 del Reglamento de la LIR dispone que de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 8 de

⁶ Conforme al referido artículo 6, quedan exceptuados de la obligación establecida en el artículo 3 los pagos efectuados:

- a. A las empresas del Sistema Financiero y a las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público.
- b. A las administraciones tributarias, por los conceptos que recaudan en cumplimiento de sus funciones. Están incluidos los pagos recibidos por los martilleros públicos a consecuencia de remates encargados por las administraciones tributarias.
- c. En virtud de un mandato judicial que autoriza la consignación con propósito de pago.

Agrega que, también quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del Sistema Financiero, siempre que concurran las condiciones establecidas en dicho artículo.

⁷ Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i068-2012.pdf>



la Ley N.º 28194, no serán deducibles como costo ni como gasto aquellos pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago, cuando exista la obligación de hacerlo.

Según las normas citadas se tiene que el cumplimiento de la obligación del uso de medios de pago que la Ley de Bancarización prevé se lleva a cabo al momento que se realiza el pago de la obligación a que se refiere el artículo 3 de la mencionada ley⁽⁸⁾.

4. En este punto, es necesario mencionar que con anterioridad a la modificación del artículo 3 de la Ley de Bancarización, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1529, respecto a la obligación de utilizar medios de pago para fines tributarios, sólo se encontraban permitidos aquellos medios de pago canalizados a través de las empresas del sistema financiero nacional⁽⁹⁾. Es con ocasión de la modificación antes citada que, en la adquisición de acciones, entre otros supuestos, se permite el uso de los medios de pago de empresas bancarias o financieras no domiciliadas, por ejemplo, para la deducción del costo computable correspondiente.

Ahora bien, para la atención de la consulta materia del presente informe resulta pertinente referirse a la vigencia de las normas en el tiempo. Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado⁽¹⁰⁾ que:

“(...) la Constitución, el Código Civil y el TUO del Código Tributario establecen como regla general la irretroactividad, recogiendo la teoría de los hechos cumplidos o de aplicación inmediata de la norma.

Así, se tiene que, a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas concluidas totalmente antes de la entrada en vigencia de la nueva norma, esta no les resultaría aplicable, en aplicación del principio de irretroactividad, lo que guarda correlato con la teoría de los hechos cumplidos.

⁸ Tal como se indicó en los informes N.º 000089-2021-SUNAT/7T0000 y 000004-2022-SUNAT/7T0000, disponibles en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i089-2021-7T0000.pdf> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2022/informe-oficios/i004-2022-7T0000.pdf>

⁹ El artículo 5 de la Ley de Bancarización señala los medios de pago que se canalizan a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 de la mencionada ley. Por su parte, el literal b) del artículo 2 de la misma ley define lo que debe entenderse por empresas del sistema financiero.

¹⁰ En los informes N.ºs 047-2013-SUNAT/4B0000, 052-2018-SUNAT/7T0000, 000111-2021-SUNAT/7T0000 y 000039-2022-SUNAT/7T0000, disponibles respectivamente en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i047-2013.pdf>, <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i052-2018-7T0000.pdf>, <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i111-2021-7T0000.pdf>, <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2022/informe-oficios/i039-2022-7T0000.pdf>.



Por otro lado, a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas ocurridas y concluidas durante la vigencia de la nueva norma, esta les resulta de aplicación inmediata.”

Así pues, la nueva norma es de aplicación inmediata para los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se producen bajo su imperio, y no así respecto de aquellos hechos iniciados y concluidos con anterioridad a su entrada en vigor.

En tal orden de ideas se puede concluir que, toda vez que el pago que realizó la sociedad público-privada no domiciliada a otra persona jurídica no domiciliada, por la adquisición de acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, que se produjo con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación del artículo 3 de la Ley de Bancarización introducida por el Decreto Legislativo N.º 1529; de acuerdo con las disposiciones legales vigentes a esa fecha, se tiene que por la enajenación de las referidas acciones efectuada con posterioridad a la modificación antes señalada, no es posible que la sociedad público-privada no domiciliada sustente el costo computable con el pago canalizado a través de una empresa bancaria no domiciliada.

CONCLUSIÓN:

En el caso del pago realizado por una sociedad público-privada no domiciliada a otra persona jurídica no domiciliada, por la adquisición de acciones emitidas por una sociedad constituida en el Perú, que se produjo con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación del artículo 3 de la Ley de Bancarización, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1529; de acuerdo con las disposiciones legales vigentes a esa fecha; se tiene que por la enajenación de las referidas acciones efectuada con posterioridad a la modificación antes señalada, no es posible que la sociedad público-privada no domiciliada sustente el costo computable con dicho pago toda vez que este fue canalizado a través de una empresa bancaria no domiciliada.

amf
CT00155-2023
Renta: Costo computable y medios de pago de entidades financieras no domiciliadas

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 03/10/2023. 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: 0086 8701 0128 6263

