

## INFORME N° 130-2006-SUNAT/2B0000

### MATERIA:

Se consulta si los efectos de la Ley N° 26283 en relación con el patrimonio neto (cuenta patrimonial) del adquirente tienen incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría de los ejercicios gravables 1999 en adelante.

### BASE LEGAL:

- Constitución Política del Perú<sup>(1)</sup>.
- Ley N° 26283<sup>(2)</sup> - Se exonera de todo tributo los actos, contratos y transferencias patrimoniales derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas y normas ampliatorias<sup>(3)</sup>.
- Ley N° 27034<sup>(4)</sup> – Ley que modifica el Decreto Legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta.

Decreto Supremo N° 120-94-EF<sup>(5)</sup>, dictan disposiciones sobre exoneración de todo tributo a los actos, contratos y transferencias patrimoniales derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas.

- Reglamento de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-96-EF<sup>(6)</sup> y normas modificatorias.
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N° 295<sup>(7)</sup> y normas modificatorias.



- 1 Promulgada el 29.12.1993.
- 2 Publicada el 13.1.1994.
- 3 Las leyes N° 26416, N° 26733 y N° 26901 ampliaron sucesivamente la vigencia de la Ley N° 26283 hasta el 31.12.1998.
- 4 Publicada el 30.12.1998.
- 5 Publicado el 21.9.1994.
- 6 Publicado el 12.1.1996.
- 7 Publicado el 25.7.1984.

## ANÁLISIS:

En principio, se parte de la premisa general que la consulta no incluye a los sujetos del Impuesto a la Renta que han suscrito convenios de Estabilidad Tributaria.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

1. De conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 26283, se exonera de todo tributo, incluidos el Impuesto a la Renta y los derechos de inscripción en los Registros Públicos, la formación y otros actos, contratos y transferencias patrimoniales, derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, ya sean mercantiles, civiles o cooperativas, hasta el 31 de diciembre de 1994<sup>(8)</sup>.

Por su parte, el artículo 1° del Decreto Supremo N° 120-94-EF dispone que la ganancia que se derive de la fusión o división de personas jurídicas efectuadas al amparo de la Ley N° 26283, no está gravada con el Impuesto a la Renta.

Agrega dicho artículo que si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, con motivo de la fusión o división, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 627 modificado por Ley N° 25381<sup>(9)</sup>, no estará gravada para el que la efectuó, siempre que sea capitalizada en acto previo a la fusión o división. La ganancia resultante de activos que no tengan expresión contable, también deberá ser capitalizada en acto previo a la fusión o división.

Añade que la transferente que revalúe con anterioridad a la fusión o división, deberá establecer un registro transitorio de los mayores valores que resulten de la revaluación que voluntariamente haya efectuado. Para tal efecto, la cuenta del patrimonio se denominará "Ganancia por Fusión - revaluación" o en su caso, "Ganancia por División - revaluación", la que será debitada al momento de realizarse la capitalización a que se refiere el párrafo anterior.

Como puede apreciarse de las normas citadas, en los casos de fusión y división de personas jurídicas, se exoneró del Impuesto a la Renta la ganancia originada de la diferencia entre el mayor valor pactado (revaluación voluntaria)

<sup>8</sup> Ver Nota N° 3.

<sup>9</sup> Cabe aclarar que a partir del ejercicio gravable 1996 eran de aplicación las normas de ajuste por inflación del Balance General con Incidencia Tributaria aprobadas por el Decreto Legislativo N° 797, publicado el 31.12.1995.

y el costo computable determinado de acuerdo con las normas de ajuste por inflación.

A su vez, los bienes revaluados y transferidos por efectos de la fusión o división de personas jurídicas tenían como costo computable para la adquirente el valor revaluado, el mismo que no debía ser mayor al valor de mercado.

Lo expuesto implica una excepción a la regla general que establecía que las revaluaciones no tienen efecto tributario<sup>(10)</sup>.

2. Mediante la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034 se indica que no es deducible como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de las revaluaciones voluntarias de los activos con motivo de una reorganización realizada al amparo de la Ley N° 26283, normas ampliatorias y reglamentarias.

Agrega dicho dispositivo que lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta de aplicación a los bienes que hubieren sido revaluados como producto de una reorganización al amparo de la Ley antes señalada y que luego vuelvan a ser transferidos en reorganizaciones posteriores.

Finalmente, señala que los bienes que han sido revaluados voluntariamente conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26283, normas ampliatorias y reglamentarias, que posteriormente sean vendidos, tendrán como costo computable el valor original actualizado de acuerdo a las normas del Decreto Legislativo N° 797, sin considerar el mayor valor producto de la revaluación.

3. Ahora bien, considerando el supuesto materia de consulta se debe determinar previamente la aplicación en el tiempo de la mencionada Disposición Transitoria y Final.

Así las cosas, conforme al artículo 109° de la Constitución Política del Perú la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

A su vez, el cuarto párrafo del artículo 74° de la misma, establece que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

<sup>10</sup> Ver el inciso b) del artículo 14° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regulado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.



Por su parte, la Norma III del Título Preliminar del Código Civil<sup>(11)</sup> dispone que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no teniendo fuerza o efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

Como puede observarse de las normas citadas, la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034 tiene vigencia a partir del 1.1.1999, rigiendo inclusive para las consecuencias de las relaciones jurídicas que tuvieron nacimiento en periodos anteriores y que se mantienen en el año 1999<sup>(12)</sup>.

En tal sentido, a partir del ejercicio gravable 1999 no era deducible como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de las reorganizaciones efectuadas al amparo de la Ley N° 26283.

Asimismo, a partir de dicho ejercicio, los bienes revaluados al amparo de la Ley N° 26283 y que sean vendidos tendrán como costo computable el valor original actualizado de acuerdo con las normas de ajuste por inflación sin considerar el mayor valor producto de la revaluación voluntaria.

Por lo tanto, la excepción establecida que da efectos tributarios a la revaluación voluntaria de activos con motivo de una reorganización de personas jurídicas carece de efectos a partir del 1.1.1999, con lo cual a partir de dicho período se vuelve a aplicar la regla general, en cuya virtud las revaluaciones no tienen efecto tributario.

4. Sin perjuicio de lo indicado en párrafos anteriores, al quedar sin efecto tributario a partir del 1.1.1999 el mayor valor del activo originado en reorganizaciones empresariales efectuadas al amparo de la Ley N° 26283, el efecto económico para la determinación de la obligación tributaria no sólo es la eliminación de dicho efecto en las partidas que conforman el activo, sino el consecuente correlato en las partidas patrimoniales que corresponden.

El fundamento de lo indicado en el párrafo anterior se encuentra en las mismas razones por las que las cuentas del balance de la contabilidad –que son la expresión de las transacciones económicas y financieras de las empresas– muestran por un lado las fuentes de donde se obtienen los fondos (patrimonio) y la forma como estos son aplicados (activos) siendo en estricto

<sup>11</sup> Dispositivo aplicado supletoriamente al amparo de lo regulado en la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999 y normas modificatorias.

<sup>12</sup> En esta misma línea de pensamiento se encuentra el Tribunal Fiscal tal como puede apreciarse de las Resoluciones N° 02384-1-2005 del 15.4.2005 y N° 03456-3-2005 del 1.6.2005.



una sola manifestación económica que se muestra en el activo y el patrimonio. Tratarlos como transacciones diferentes e independientes trasgrediría la unidad de dicha manifestación e introduciría una distorsión en el cálculo de la base imponible del Impuesto a la Renta al no reconocer el efecto integral que acarrea lo dispuesto por la Séptima Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27034.

5. En el mismo sentido, el inciso a) del artículo 13° del Reglamento de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, refiriéndose a las partidas reexpresables del patrimonio neto, dispone que son materia de actualización los valores en libros de todas las partidas que conforman este rubro, con excepción de los montos resultantes de revaluaciones de cualquier cuenta del activo, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta.

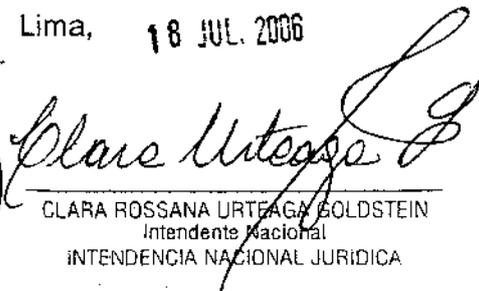
Según se aprecia, no son materia de ajuste aquellas partidas que provienen de revaluaciones de cualquier cuenta del activo, salvo las del numeral 1 del artículo 104° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este orden de ideas, aquella cuenta patrimonial correspondiente al excedente de revaluación realizado al amparo de la Ley N° 26283 (distinta a la regulada en el numeral 1 del artículo 104° antes citado) no es materia de reexpresión de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

#### CONCLUSIÓN:

A partir del ejercicio gravable 1999 la cuenta patrimonial correspondiente al excedente de revaluación realizado al amparo de la Ley N° 26283 no es materia de reexpresión de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Lima, 18 JUL. 2006

  
CLARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN  
Intendente Nacional  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gfs / gsm / ncf  
A0357-D6  
IMPUESTO A LA RENTA: REVALUACIONES VOLUNTARIAS - LEY N° 26283.  
IMPUESTO A LA RENTA: SÉTIMA DISPOSICIÓN TRANSITORIA Y FINAL DE LA LEY N° 27034.