

INFORME N.° 055 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si la exoneración de cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) a que se refiere el inciso p) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica tanto a las ganancias de capital de fuente peruana como a las de fuente extranjera percibidas por personas naturales domiciliadas en el país, por la enajenación de participaciones o valores mobiliarios emitidos por empresas o sociedades constituidas fuera del Perú.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias, entre ellas la Ley N.° 29492, publicada el 31.12.2009 (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias, entre ellas el Decreto Supremo N.° 011-2010-EF, publicado el 21.1.2010.

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis, se entiende que la consulta se orienta a determinar si la exoneración contenida en el inciso p) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable tanto a las ganancias de capital que generan rentas de fuente peruana como a las que originan rentas de fuente extranjera, percibidas por una persona natural domiciliada en el país.

En tal sentido, corresponde señalar lo siguiente:

1. El artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, entre otros conceptos, dicho impuesto grava las ganancias de capital. El artículo 2° del mismo TUO señala que, para efecto de la propia Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por éstos a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Ahora bien, el inciso a) del citado artículo 2° establece que entre las operaciones que generan ganancias de capital se encuentra la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

Por su parte, el inciso p) del artículo 19° del TUO en mención señala que están exonerados del impuesto hasta el 31.12.2011, las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la propia Ley, o derechos sobre estos, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, hasta por las primeras cinco (5) UIT en cada ejercicio gravable.



2. De otro lado, el primer párrafo del artículo 6° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha Ley, 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.

Además, el artículo 51° de la norma materia de análisis señala que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de la misma Ley⁽¹⁾. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Adicionalmente, el inciso a) del artículo 29°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que la renta neta de fuente extranjera que perciban las personas naturales, sociedades conyugales que optaron por tributar como tales y las sucesiones indivisas domiciliadas en el país, proveniente del capital, del trabajo o de cualquier actividad distinta a las mencionadas en el inciso siguiente⁽²⁾, se sumará al resultado de la renta neta del trabajo, luego de las deducciones que correspondan conforme con lo previsto en el artículo 28°-B⁽³⁾.

3. Por su parte, el artículo 28°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para la determinación anual de la renta neta de la segunda categoría percibida por sujetos domiciliados en el país, originada por la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Se determinará la renta bruta de la segunda categoría percibida por el contribuyente, directamente o a través de los fondos o patrimonios a que se refiere el artículo 18°-A⁽⁴⁾, por los conceptos señalados en los incisos j) y l) del artículo 24° de la Ley⁽⁵⁾.

¹ El artículo 49° regula la consolidación de resultados de personas naturales mientras que el artículo 50° establece los sistemas que utilizarán los contribuyentes domiciliados para compensar la pérdida neta global de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable.

Referido a la renta neta de fuente extranjera por actividades comprendidas en el artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Es decir, las deducciones correspondientes al Impuesto a las Transacciones Financieras y a las donaciones permitidas.

⁴ El artículo 18°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta regula la atribución de rentas y pérdidas netas por parte de fondos y fideicomisos.

⁵ Los incisos j) y l) del artículo 24° de la Ley señalan que son rentas de segunda categoría:

j) Las ganancias de capital.

l) Las rentas producidas por la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, que se realice de manera habitual, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros al portador y otros valores mobiliarios.



2. Se deducirá de la renta bruta del ejercicio el valor de las cinco Unidades Impositivas Tributarias (5 UIT) a que se refiere el inciso p) del artículo 19° de la Ley.
3. Si el resultado de la deducción a que se refiere el párrafo anterior es positivo, del saldo se deducirá por todo concepto el 20% de acuerdo con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 36° de la Ley. El importe determinado constituirá la renta neta del ejercicio.

Agrega la norma que, contra la renta neta del ejercicio determinada conforme a lo establecido en el párrafo anterior, se compensarán las pérdidas previstas en el segundo párrafo del artículo 36° de la Ley, generadas directamente por el contribuyente o a través de los fondos o patrimonios a que se refiere el artículo 18°-A.

Añade que si como producto de dicha compensación, resultara pérdida, ésta no podrá arrastrarse a los ejercicios siguientes.

Finalmente, indica que para efecto de lo dispuesto en el propio artículo, no se considerarán aquellas enajenaciones que se encuentren inafectas del Impuesto.

4. De acuerdo con las normas citadas en los párrafos anteriores, las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de los bienes indicados en el inciso a) del artículo 2° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen rentas gravadas con dicho impuesto.

Sin embargo, si dichas ganancias son obtenidas por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, están exoneradas del impuesto hasta por las primeras 5 UIT en cada ejercicio gravable. Esta exoneración rige hasta el 31.12.2011.

Ahora bien, de acuerdo con la norma reglamentaria, las 5 UIT a que se refiere el inciso p) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta deben ser descontadas para la determinación de la renta neta de la segunda categoría, lo cual implica que dicha deducción se efectúa en relación con las ganancias de capital que constituyen rentas de fuente peruana, pues tal categoría no se aplica a las rentas de fuente extranjera⁽⁶⁾.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, que generen rentas de fuente extranjera provenientes de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta -y que no están comprendidas entre las actividades contenidas en el artículo 28° de dicho TUO-, deberán agregar la renta neta que obtengan por tal concepto a la renta neta del trabajo de fuente peruana (y no a la renta neta de capital), lo cual descarta que la deducción de las 5 UIT pueda aplicarse sobre las ganancias de capital de

⁶ Tal como se desprende del artículo 22° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, sólo se categorizan las rentas afectas de fuente peruana.

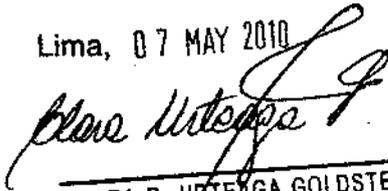
fuelle extranjera, pues el Impuesto a la Renta que recae sobre estas últimas se determina de modo independiente al de las rentas de segunda categoría.

En este orden de ideas, se concluye que la exoneración de 5 UIT a que se refiere el inciso p) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no se aplica a las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los bienes contenidos en el inciso a) del artículo 2° del citado TUO que constituyan rentas de fuente extranjera.

CONCLUSIÓN:

La exoneración de 5 UIT a que se refiere el inciso p) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no se aplica a las ganancias de capital provenientes de la enajenación de los bienes contenidos en el inciso a) del artículo 2° del citado TUO que constituyan rentas de fuente extranjera.

Lima, 07 MAY 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



gsm
A0124-010
IMPUESTO A LA RENTA - EXONERACIÓN DE 5 UIT APLICABLE A LA GANANCIA DE CAPITAL DE FUENTE EXTRANJERA