

INFORME N.º 052-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Para efecto de la emisión de la Certificación de recuperación del capital invertido, tratándose de la enajenación de un inmueble que se va a llevar a cabo con posterioridad a la emisión del certificado, se consulta cuál es el tipo de cambio que corresponde aplicar a efecto de convertir los importes de las operaciones que se encuentran en moneda extranjera a nuevos soles: ¿el referido a la fecha de emisión de la resolución autoritativa o la fecha de la operación (adquisición del inmueble que se enajena)?

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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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 no rmas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 76º de l TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 54º y 56º del propio TUO, según sea el caso.

Asimismo, el inciso g) de dicho artículo 76º dispone que para los efectos de la retención establecida en el referido artículo, 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; y que la deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el inciso a) del artículo 57º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que tratándose de la enajenación de bienes o derechos, se entenderá por recuperación del capital invertido el costo computable de los mismos, que se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20º y 21º de la Ley, y el artículo 11º del Reglamento, respectivamente.

Agrega que la SUNAT con la información proporcionada sobre los bienes o derechos que se enajenen o se fueran a enajenar emitirá una certificación dentro de los 30 días de presentada la solicitud; y que vencido dicho plazo sin que la SUNAT se hubiera pronunciado sobre la misma, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente.

Además, prevé que la referida certificación, cuando hubiese sido solicitada antes de la enajenación, se regirá por las siguientes disposiciones:

- (i) Tendrá validez por un plazo de cuarenta y cinco (45) días calendario desde su emisión y en tanto, a la fecha de enajenación, no varíe el costo computable del bien o derecho.
- (ii) En caso a la fecha de enajenación varíe el costo computable a que se refiere el acápite anterior, se deberá requerir la emisión de un nuevo certificado; excepto en los supuestos en que la variación se deba a diferencias de cambio de moneda extranjera, en cuyo caso procederá la actualización por parte del enajenante a dicha fecha.
- (iii) El enajenante y el adquirente deberán comunicar a la SUNAT la fecha de enajenación del bien o derecho, dentro de los 30 días siguientes de producida ésta.

De las normas citadas fluye que para efectos de determinar la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa de retención del Impuesto a la Renta a los no domiciliados por sus rentas de fuente peruana provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, se permite una deducción al ingreso neto total obtenido por estos, equivalente al monto que constituye la recuperación del capital invertido, que es la deducción del costo computable correspondiente a la generación de tales rentas, previa certificación del mismo por parte de la SUNAT; independientemente de que la emisión de la referida certificación se efectúe con posterioridad o no a la enajenación en cuestión.

2. Ahora bien, el artículo 20° del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta establece que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, entre otros, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables; que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable; y que para estos efectos se entiende por costo de adquisición 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.

Por su parte, el inciso a) del artículo 61° de dicho TUO dispone que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación.

Por ende, el costo computable de un bien adquirido en una moneda extranjera se debe expresar en moneda nacional considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación (adquisición).

3. En relación con lo antes señalado, cabe indicar que si bien conforme al acápite ii) del inciso a) del artículo 57° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se requiere la emisión de un nuevo certificado cuando la variación del costo computable se deba a diferencias de cambio de moneda extranjera, en aplicación de dicha norma el enajenante sí debía actualizar el costo computable del bien teniendo en cuenta que el inciso f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, debían afectar el costo del activo⁽¹⁾; lo que era igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio estuviere relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio⁽²⁾⁽³⁾.

Vale decir, dado que la referida diferencia de cambio debía afectar el costo del activo, el enajenante debía actualizar dicho costo considerando la mencionada diferencia de cambio, sin que se requiriese la emisión de un nuevo certificado.

No obstante, a partir del 1.1.2013, los incisos e) y f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta fueron derogados por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1112⁽⁴⁾,

¹ Sobre el particular, conforme ha indicado el Tribunal Fiscal en la RTF N.º 0515-1-2001, no se requiere que el capital invertido se encuentre parcial o totalmente pagado. De ello se entiende que si se encontraba parcialmente pagado, el pasivo expresado en moneda extranjera generaba diferencia de cambio que debía imputarse al costo del bien.

² Añadía la norma que la depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se haría en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

³ Cabe indicar que de igual manera el inciso e) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Agregaba la norma que cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio.

⁴ Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 29.6.2012.

estableciéndose que las diferencias de cambio a que se refieren dichos inciso, generadas a partir del 1.1.2013 se registrarán por lo dispuesto en el inciso d) del artículo 61° del citado TUO, según el cual las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

En ese sentido, toda vez a partir del 1.1.2013 las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos no deben afectar su costo⁽⁵⁾, debe entenderse que el acápite ii) del inciso a) del artículo 57° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha quedado derogado tácitamente, en lo que respecta a la regla referida a los casos en que se produjera variación del costo computable debido a diferencias de cambio de moneda extranjera.

No obstante, debe tenerse presente que la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N.° 1112 dispuso que las diferencias de cambio a que se refieren los incisos e) y f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, generadas hasta antes de la derogación de los referidos incisos por dicho decreto legislativo, continuarán rigiéndose por lo establecido en los mismos incisos; por lo que la variación del costo computable debido a diferencias de cambio de moneda extranjera producidas hasta el 31.12.2012 deben considerarse para efectos de la determinación del costo computable de los bienes a que se refieren dichos incisos.

4. De lo señalado precedentemente, toda vez que, en general, tratándose de la enajenación de bienes adquiridos a título oneroso, el costo computable está dado por la contraprestación pagada por el bien adquirido y los costos incurridos con motivo de su compra, más los costos posteriores incorporados al activo; y que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, las operaciones en moneda extranjera deben contabilizarse al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, tratándose de la enajenación de inmuebles adquiridos a título oneroso, el costo de los mismos debe determinarse, en general, utilizando el tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición de tales inmuebles.

Por lo tanto, toda vez que tratándose de la enajenación de inmuebles adquiridos a título oneroso efectuada por sujetos no domiciliados, el importe de la recuperación del capital invertido es el costo computable de dicho bien, para la emisión de la Certificación del mismo por parte de la SUNAT se debe considerar el tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición de tales

⁵ Como consecuencia de la derogación del inciso f) del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuada por el Decreto Legislativo N.° 1112.

inmuebles⁽⁶⁾(⁷), independientemente de que dicha emisión se efectúe con posterioridad o no a la enajenación en cuestión.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de la enajenación de inmuebles adquiridos a título oneroso efectuada por sujetos no domiciliados, para la emisión de la Certificación de la recuperación del capital invertido por parte de la SUNAT se debe considerar el tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición de tales inmuebles, independientemente de que dicha emisión se efectúe con posterioridad o no a dicha enajenación.

Lima, 18 de marzo de 2013

ORIGINAL FIRMADO POR
Liliana Consuelo Chipoco Saldías
Intendente Nacional Jurídico (e)

egv/
A0155-D13
Impuesto a la Renta–Rentas de No Domiciliados–Certificado de Recuperación del Capital Invertido.

⁶ Conforme a lo señalado en el Informe N.º 229-2005-SUNAT/2B3000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), la certificación de recuperación de capital invertido debe ser otorgada solo en moneda nacional.

⁷ Cabe indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 353-11-2011 se asumió un criterio similar.