

INFORME N.º 096-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere un paquete mayoritario de acciones de una persona jurídica domiciliada en el país; y que acuerda un precio total por esa transacción, el cual comprende la retribución derivada de un Acuerdo de No Competencia, sin que se discrimine este concepto de dicho precio.

En virtud del Acuerdo de No Competencia la persona natural no puede adquirir, directamente o a través de una persona jurídica, acciones o participaciones sociales en empresas ubicadas en el país que sean competencia de la persona jurídica cuyas acciones fueron transferidas.

En relación con la retribución derivada del Acuerdo de No Competencia, y teniendo en cuenta que se trata de una transacción entre partes no vinculadas, se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál sería la tasa del Impuesto a la Renta que le es aplicable?
2. Teniendo en cuenta que se ha acordado un precio total por la transacción, el cual incluye dicha retribución ¿cómo se determinaría el importe de esta?

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, Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

1. Sobre el particular, cabe señalar que ante una consulta similar a la primera interrogante, esta Administración Tributaria⁽¹⁾ ha indicado lo siguiente:

“(...) mediante los acuerdos en cuestión quien transfiere la empresa asume el compromiso de no incursionar en la misma actividad económica que desarrolla la empresa que se traspasa o, en todo caso, en actividades conexas o vinculadas o que de alguna manera sean competitivas con la de esta; por lo que su contenido principal es el impedimento para el transferente de realizar directa o indirectamente, a través de personas naturales y/o jurídicas, la misma actividad económica de la empresa materia del traspaso, o actividades similares, vinculadas o competitivas con la de esta”⁽²⁾.

¹ En el Informe N.º 093-2015-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

² Citando el Informe N.º 069-2015-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT.

Asimismo, se ha señalado que “(...) se pacta expresamente, que el sujeto de esta obligación no podrá efectuar inversiones en acciones y/o participaciones del capital, no en cualquier sociedad, sino específicamente en aquellas que, por su giro de negocio, puedan competir (directa o indirectamente) con la sociedad domiciliada cuyas acciones se transfieren.

A la luz de lo señalado acerca de los Acuerdos de No competencia, se advierte que la obligación de no hacer que se exige a la persona natural a que se refiere la presente consulta, busca que esta no invierta en alguna sociedad que compita con la sociedad domiciliada cuyas acciones se transfieren, y así dicha persona natural resulte finalmente compitiendo indirectamente, a través de aquella sociedad, con la otra sociedad.

Siendo así, por aplicación de lo previsto por el inciso f) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, la compensación económica percibida en pago de la obligación de no hacer a que se refiere la consulta bajo análisis, califica como una renta de tercera categoría(...)

(...) tal y como lo establece el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando sobre su renta neta las tasas siguientes:

Ejercicios Gravables	Tasas
2015 - 2016	28%
2017 - 2018	27%
2019 en adelante	26%

En ese sentido, dado que la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer a que se refiere el supuesto de la presente consulta, califica como renta de tercera categoría, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable actualmente es del 28%⁽³⁾.

Si bien en el supuesto planteado en el Informe N.° 093-2015-SUNAT/5D0000, a diferencia del que es materia de la presente consulta, sí se estableció el valor correspondiente a la compensación económica por asumir la obligación de no hacer, dicha circunstancia, en tanto se encuentra referida al importe mas no a la naturaleza de la operación, no justifica adoptar un criterio distinto al expuesto.

Por tanto, atendiendo a lo establecido en el inciso f) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁴⁾, toda vez que en el Acuerdo de No Competencia a

³ El subrayado es nuestro.

⁴ De acuerdo con el cual, son rentas de segunda categoría las sumas o derechos recibidos en pago de obligaciones de no hacer, salvo que dichas obligaciones consistan en no ejercer actividades comprendidas en la tercera, cuarta o quinta categoría, en cuyo caso las rentas respectivas se incluirán en la categoría correspondiente.

que alude el supuesto de la presente consulta, la obligación de no hacer que se exige a la persona natural a que dicha consulta se refiere, busca que esta no invierta en alguna sociedad que compita con la sociedad domiciliada cuyas acciones se transfieren, y así dicha persona natural resulte finalmente compitiendo indirectamente, a través de aquella sociedad, con la otra sociedad, la compensación económica percibida en pago de dicha obligación de no hacer, califica como una renta de tercera categoría.

En consecuencia, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer a que se refiere el supuesto de la presente consulta, actualmente es del 28%.

2. En cuanto a la segunda interrogante, conforme al inciso a) del artículo 2° de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos de dicha ley, entre las operaciones que generan ganancia de capital se encuentra la enajenación de acciones y participaciones representativas del capital.

Por su parte, según el inciso j) del artículo 24° de la referida ley, las ganancias de capital constituyen renta de segunda categoría.

Considerando lo antes señalado, dado que en el supuesto materia de consulta las rentas obtenidas en cumplimiento del Acuerdo de No Competencia califican como rentas de tercera categoría mientras que las rentas obtenidas por la transferencia de acciones califican como rentas de segunda categoría, resulta necesario que el valor correspondiente a cada una de ambas prestaciones se discrimine a efecto de otorgarles el tratamiento tributario que corresponde a cada una de ellas en forma individualizada.

Con esa finalidad, toda vez que se trata de una transacción entre partes no vinculadas, cabe tener en cuenta lo establecido por el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al cual 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 Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Para tal efecto, el inciso 2 de dicho artículo indica que se considera como valor de mercado para los valores, el que resulte mayor entre el valor de transacción⁽⁵⁾ y:

⁵ Según el artículo 19° del 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, se considera valor de transacción al pactado por las partes en cualquier operación en la cual se acuerde transferir la propiedad de los valores a cualquier título.

- a) el valor de cotización, si tales valores u otros que correspondan al mismo emisor y que otorguen iguales derechos cotizan en Bolsa o en algún mecanismo centralizado de negociación; o
- b) el valor de participación patrimonial, en caso no exista la cotización a que se refiere el literal anterior; u,
- c) otro valor que establezca el Reglamento atendiendo a la naturaleza de los valores.

Por su parte, el penúltimo párrafo del citado artículo 32° señala que mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en dicho artículo⁽⁶⁾.

Así, el artículo 19°A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta contempla reglas especiales de valor de mercado, sin embargo, se advierte que no ha establecido alguna que sea aplicable para transacciones que involucran obligaciones de no hacer.

Como quiera que sí existen reglas que regulan la determinación del valor de mercado para el caso de los valores, en el supuesto materia de la presente consulta deberán aplicarse estas para determinar el valor de la contraprestación por la transferencia de las acciones.

Ahora bien, toda vez que se ha pactado contractualmente un precio total por todas las prestaciones objeto del contrato (transferencia de acciones y obligación de no hacer), una vez determinado el valor de mercado de la transferencia de las acciones, se podría afirmar que el valor asignado implícitamente por las partes contratantes como contraprestación por la obligación de no hacer sería la diferencia entre dicho precio total y el valor de mercado de la transferencia de las acciones.

En ese sentido, en la medida que las partes contratantes determinan libremente el contenido de los contratos⁽⁷⁾, el valor asignado por estos como retribución por la obligación de no hacer se considerará para el cálculo del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES:

En relación con el supuesto de una persona natural domiciliada en el Perú que transfiere un paquete mayoritario de acciones de una persona jurídica

⁶ El artículo 32° establece también qué se considera valor de mercado para las existencias, para los bienes del activo fijo y para las operaciones con Instrumentos Financieros Derivados.

⁷ De conformidad con el artículo 1354° del Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.° 29 5, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias, el cual dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo.

domiciliada en el país, y que acuerda un precio total por esa transacción, el cual comprende la retribución derivada de un Acuerdo de No Competencia, sin que se discrimine este concepto de dicho precio; y en virtud del cual la persona natural no puede adquirir, directamente o a través de una persona jurídica, acciones o participaciones sociales en empresas ubicadas en el país que sean competencia de la persona jurídica cuyas acciones fueron transferidas, siendo que se trata de una transacción entre partes no vinculadas:

1. La tasa del Impuesto a la Renta aplicable a la renta generada por el cumplimiento de la obligación de no hacer contenida en dicho Acuerdo de No competencia, actualmente, es del 28%.
2. El importe de la retribución por dicha obligación de no hacer, acordado por las partes, será la diferencia entre el precio total de la transacción y el valor de mercado de la transferencia de las acciones. Dicho importe se considerará para el cálculo del Impuesto a la Renta.

Lima, 30 MAYO 2016

ORIGINAL FIRMADO POR
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

mfc
CT0264-2016
CT0300-2016

IMPUESTO A LA RENTA – Determinación de la retribución derivada de Acuerdos de No Competencia y tasa aplicable