

INFORME N.º 161-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1120, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes muebles que generen ganancias de capital, se consulta lo siguiente:

1. ¿Para que la enajenación de bienes muebles genere rentas de fuente peruana, tanto el acto en el que se establece la voluntad de enajenación (título), como el acto por el que se adquiere la propiedad como resultado de la ejecución de ese título (modo), deben haberse realizado cuando dichos bienes se encontraban ubicados físicamente en el país; o lo único determinante es dónde se encuentran ubicados físicamente tales bienes al momento en que se configura el aludido título?
2. ¿Constituye renta de fuente peruana la enajenación de bienes muebles que hayan ingresado al país bajo los regímenes aduaneros suspensivos de depósito aduanero, tránsito, así como admisión temporal para reexportación en el mismo estado, efectuada por entidades no domiciliadas?
3. En el supuesto de bienes que han sido objeto, por una entidad domiciliada, del trámite aduanero de exportación definitiva, en el marco de una operación de comercio internacional para su consumo fuera del país, y respecto de los cuales entidades no domiciliadas han efectuado subsiguientes enajenaciones de tales bienes que califiquen para estas como bienes de capital, a favor de otras entidades no domiciliadas, cuando estos bienes han estado aún situados físicamente en el país, ¿las ganancias de capital que se generen para aquellas entidades no domiciliadas constituyen rentas de fuente peruana?

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").
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.
- Decreto Legislativo N.º 1053, Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas, publicado el 27.6.2008 y normas modificatorias (en adelante, "LGA").

ANÁLISIS:

1. El segundo párrafo del artículo 6º de la LIR establece que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o

establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el inciso b) del artículo 9° de la citada ley, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.° 1120, 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 las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación⁽¹⁾, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

Como se aprecia de las normas citadas, los sujetos no domiciliados en el país se encuentran gravados con el impuesto a la renta únicamente por sus rentas de fuente peruana; calificando como tales, entre otras, las producidas por bienes muebles situados físicamente en el país, incluyendo las que provienen de su enajenación.

2. De otro lado, el Código Civil establece que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero (artículo 1529°); y que la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente (artículo 947°).

Por su parte, dicho código también dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo (artículo 1354°); y que las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas (artículo 1356°^[2]).

Al respecto, el Tribunal Fiscal⁽³⁾ ha señalado⁽⁴⁾ que *la regla general en la transferencia de bienes muebles precisa cumplir con dos requisitos:*

- *El título, que es la justificación jurídica en cuya virtud se sustenta el desplazamiento patrimonial. La compraventa, como título, genera la obligación de transferir propiedad que debe ser cumplida mediante el modo.*

¹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 5° de la LIR, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Nótese que según el diccionario de la Real Academia Española, la acepción de “dominio” es *derecho de propiedad*.

² Nótese que este artículo lleva por epígrafe: *primacía de la voluntad de contratantes*.

³ En la Resolución N.° 05682-2-2009 (páginas 7 y 8), en la cual, el caso analizado involucraba, también, contratos de compraventa internacional.

⁴ En base a la diversa doctrina que se cita en dicha resolución.

- *El modo, que es el mecanismo establecido por el derecho para producir tal desplazamiento de propiedad. En el caso de bienes muebles, el modo está representado por la tradición.*

Agrega⁽⁵⁾ que *la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no genera derechos reales, sino solamente obligaciones, es decir, que la sola celebración del contrato no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta⁽⁶⁾.*

De acuerdo con las normas y el criterio jurisprudencial antes citados, se tiene que, en general, para que se configure la transferencia de propiedad de bienes muebles, no basta la suscripción de un contrato que contiene el acuerdo de voluntades en ese sentido (título), sino que además se requiere la consecuente entrega de los bienes (modo).

3. Ahora bien, toda vez que, como ya se ha señalado, las rentas producidas por la enajenación de bienes muebles situados físicamente en el país constituyen rentas de fuente peruana; y siendo que para la configuración de dicha enajenación se requiere necesariamente cumplir con los dos requisitos de título y modo antes aludidos; solo en la medida que ambos requisitos se cumplan estando los bienes en mención situados físicamente en el Perú, se generarán rentas de fuente peruana.

Por lo tanto, respecto de la primera pregunta, en relación con la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la LIR, modificada por el Decreto Legislativo N.° 1120, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes muebles que da lugar a la obtención de ganancias de capital, para que la enajenación de tales bienes genere rentas de fuente peruana, tanto el acto en el que se establece la voluntad de enajenación (título), como el acto por el que se adquiere la propiedad como resultado de la ejecución de ese título (modo),

⁵ Conforme se ha recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 12214-4-2007.

⁶ Además, también señala (página 9) que:

Al regular la contratación entre particulares, nuestro sistema jurídico tanto a nivel constitucional como legislativo, ha recogido el principio de la autonomía privada, que es el poder reconocido a las personas para regular dentro del ordenamiento jurídico, sus propios intereses y crear libremente relaciones jurídicas entre sí, asimismo, dicho principio tiene un doble contenido, por un lado, la libertad de contratar o libertad de conclusión, y por otro lado, la libertad contractual o libertad de configuración interna, que es la de determinar el contenido y términos del contrato que se ha convenido en celebrar, es decir, las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, entre otras.

Así, en la doctrina nacional se ha establecido que si bien nuestro actual Código Civil ha adoptado la teoría de la autonomía de la voluntad, existen leyes cuyo contenido es de tal naturaleza que sobre ellas no puede prevalecer la voluntad de las partes contratantes, es decir, que la libertad contractual es la regla general y su limitación opera como excepción, debiendo ser esta última inequívoca y su base de sustentación estar expresada en normas de carácter imperativo, o sea aquellas que por su naturaleza forzosa no admiten pacto en contrario.

De lo expuesto, se concluye que en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que esta va a ocurrir.

deben haberse realizado cuando dichos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el país.

4. En cuanto a la segunda consulta, el artículo 53° de la LGA establece que la admisión temporal para reexportación en el mismo estado es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías, con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, siempre que sean identificables y estén destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico para ser reexportadas en un plazo determinado sin experimentar modificación alguna, con excepción de la depreciación normal originada por el uso que se haya hecho de las mismas.

Por su parte, según lo dispuesto por el artículo 88° de la citada ley, el depósito aduanero es el régimen aduanero que permite que las mercancías que llegan al territorio aduanero pueden ser almacenadas en un depósito aduanero para esta finalidad, por un período determinado y bajo el control de la aduana, sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo, siempre que no hayan sido solicitadas a ningún régimen aduanero ni se encuentren en situación de abandono.

Asimismo, el artículo 92° de la misma ley señala que el tránsito aduanero es el régimen aduanero que permite que las mercancías provenientes del exterior que no hayan sido destinadas sean transportadas bajo control aduanero, de una aduana a otra, dentro del territorio aduanero, o con destino al exterior, con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, previa presentación de garantía y el cumplimiento de los demás requisitos y condiciones de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Como fluye de las mencionadas normas, los regímenes aduaneros de admisión temporal para reexportación en el mismo estado, depósito aduanero y tránsito aduanero permiten el ingreso de mercancías al territorio aduanero⁽⁷⁾ con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo y otros, de corresponder.

Por lo indicado en el párrafo y numeral precedentes, en relación con la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la LIR, modificada por el Decreto Legislativo N.° 1120, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes muebles que da lugar a la obtención de ganancias de capital, para que la enajenación de tales bienes que hayan ingresado al país bajo los regímenes aduaneros suspensivos de depósito aduanero, tránsito, así como admisión temporal para reexportación en el mismo estado, efectuada por entidades no

⁷ De acuerdo con lo previsto en el artículo 2° de la LGA, para los fines a que se contrae dicha ley, se define al territorio aduanero como la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera; siendo que las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional.

domiciliadas, genere rentas de fuente peruana, tanto el acto en el que se establece la voluntad de enajenación (título), como el acto por el que se adquiere la propiedad como resultado de la ejecución de ese título (modo), deben haberse realizado cuando dichos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el territorio nacional.

5. En cuanto a la tercera consulta, la LGA establece que el régimen de la exportación definitiva es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior (artículo 60°); siendo que, para dicho efecto, las mercancías deben ser embarcadas dentro del plazo de treinta (30) días calendario contado a partir del día siguiente de la numeración de la declaración (artículo 61°).

Por su parte el artículo 165° de dicha ley prevé que la administración aduanera, en ejercicio de la potestad aduanera, podrá disponer la ejecución de acciones de control, antes y durante el despacho⁽⁸⁾ de las mercancías, con posterioridad a su levante⁽⁹⁾ o antes de su salida del territorio aduanero.

Como fluye de las normas citadas, la exportación es un régimen aduanero que implica la salida del país de mercancías nacionales o nacionalizadas, para su uso o consumo en el exterior; para lo cual estos deben ser embarcados dentro del plazo establecido por la LGA; siendo que la potestad aduanera es ejercida hasta antes de la salida de tales bienes del territorio aduanero (que es lo mismo que el territorio nacional).

De lo antes señalado, queda claro que si bien el régimen de exportación definitiva de mercancías tiene como finalidad la salida con autorización de aduanas de los aludidos bienes, para uso o consumo definitivo en el exterior, ello no supone que con el solo despacho aduanero o incluso el levante de la mercancía se deba entender que esta ya se encuentra fuera del territorio aduanero (territorio nacional).

En ese sentido, y en la misma línea de lo indicado en respuesta a las preguntas anteriores, se puede afirmar que⁽¹⁰⁾, en el supuesto de bienes que han sido objeto, por una entidad domiciliada, del trámite aduanero de exportación definitiva, en el marco de una operación de comercio internacional para su consumo fuera del país, las entidades no domiciliadas que efectúan subsiguientes enajenaciones de tales bienes que califiquen para estas como bienes de capital, a favor de otras entidades no domiciliadas, cuando estos bienes han estado aún situados físicamente en el país, generarán rentas de fuente peruana solo en caso que tanto el acto en

⁸ El artículo 2° de la LGA señala que, para los fines a que se contrae dicha ley, se define como despacho aduanero al cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero.

⁹ Conforme al artículo 2° de la LGA, para los fines a que se contrae dicha ley, se define como levante al acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado.

¹⁰ En relación con la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la LIR, modificada por el Decreto Legislativo N.° 1120, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes muebles que da lugar a la obtención de ganancias de capital.

el que se establece la voluntad de enajenación (título), como el acto por el que se adquiere la propiedad como resultado de la ejecución de ese título (modo), se hayan realizado cuando estos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el territorio nacional.

CONCLUSIONES:

En relación con la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la LIR, modificada por el Decreto Legislativo N.º 1120, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes muebles que generen ganancias de capital:

1. Para que la enajenación de tales bienes genere rentas de fuente peruana, tanto el acto en el que se establece la voluntad de enajenación (título), como el acto por el que se adquiere la propiedad como resultado de la ejecución de ese título (modo), deben haberse realizado cuando dichos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el país.
2. Para que la enajenación de tales bienes que hayan ingresado al país bajo los regímenes aduaneros suspensivos de depósito aduanero, tránsito, así como admisión temporal para reexportación en el mismo estado, efectuada por entidades no domiciliadas, genere rentas de fuente peruana, tanto el título como el modo antes aludidos, deben haberse realizado cuando dichos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el territorio nacional.
3. En el supuesto de bienes que han sido objeto, por una entidad domiciliada, del trámite aduanero de exportación definitiva, en el marco de una operación de comercio internacional para su consumo fuera del país, las entidades no domiciliadas que efectúan subsiguientes enajenaciones de tales bienes que califiquen para estas como bienes de capital, a favor de otras entidades no domiciliadas, cuando estos bienes han estado aún situados físicamente en el país, generarán rentas de fuente peruana solo en caso que tanto el título como el modo antes aludidos se hayan realizado cuando estos bienes se hubieren encontrado ubicados físicamente en el territorio nacional.

Lima, 23 SET. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE

DESARROLLO ESTRATÉGICO

rmh

A0148-D13

IMPUESTO A LA RENTA: Renta de fuente peruana por la ganancia de capital derivada por la enajenación de bienes muebles.