

INFORME N.º 056-2017-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una empresa extranjera (empresa "X") que escinde un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una empresa constituida en el Perú, para la constitución de una nueva empresa extranjera (empresa "Y"); siendo que esta última emite acciones a favor del único accionista de la empresa escindida (empresa "Z"), quien se convierte en propietario del 100% de las acciones de la escindida (empresa "X") así como de la nueva empresa (empresa "Y").

Al respecto, se consulta si la transferencia del bloque patrimonial por parte de la empresa escindida origina una ganancia de capital realizada gravada con el impuesto a la renta para dicha empresa.

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⁾:

1. Sobre la escisión, Juan Luis Hernández Gazzo⁽²⁾ señala que esta se define como "la *transferencia* en un solo acto, a una o más sociedades, de uno o más patrimonios netos –conjunto de activos y pasivos– vinculados a una o más líneas de producción, comercialización o servicios".

Asimismo, según Enrique Elías Laroza⁽³⁾, mientras en las fusiones "encontramos siempre una transmisión de la integridad de todos y cada uno de los patrimonios, en bloque y a título universal", en las escisiones se permite, por el contrario, la transmisión de elementos patrimoniales aislados.

¹ Cabe señalar que en el análisis que a continuación se efectuará no se tomará en cuenta las disposiciones contenidas en el Capítulo XIII de la Ley del Impuesto a la Renta sobre reorganización de sociedades o empresas, toda vez que de acuerdo con lo establecido por el artículo 67º del 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 normas modificatorias), se entiende que existe reorganización solo si todas las sociedades y empresas intervinientes, incluyendo en su caso la sociedad o empresa que al efecto se cree, tienen la condición de domiciliadas en el país según lo dispuesto en dicha norma.

² Citado por Alex Córdova Arce, en "El régimen fiscal de las fusiones y adquisiciones de empresas", pág. 13 (http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev49_ACA.pdf).

³ Citado por Alex Córdova Arce, ob.cit., pág.13.

Indica este autor⁽⁴⁾, que constituyen caracteres esenciales de la escisión los siguientes:

- a) La transmisión de patrimonios en bloque, de las sociedades escindentes⁽⁵⁾ a las beneficiarias, bajo la forma de “bloques patrimoniales”⁽⁶⁾.
- b) La extinción de la personalidad jurídica de la sociedad escidente, en la escisión total o propia, sin que ello importe disolución ni liquidación de la misma.
- c) La subsistencia de la persona jurídica escidente, en la escisión parcial o impropia⁽⁷⁾, con el consiguiente ajuste de su capital, salvo en casos de excepción.
- d) La formación del capital social de las sociedades beneficiarias de la escisión, cuando se trata de sociedades nuevas.
- e) La entrega de las acciones o participaciones que sean emitidas por las sociedades beneficiarias, en favor de los socios de la sociedad escidente.

Como se puede apreciar de los párrafos precedentes, en virtud de una escisión se produce una transmisión de bloques patrimoniales, el cual puede estar integrado, entre otros, por acciones representativas del capital de una empresa (activos).

2. De otro lado, el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que este impuesto grava, entre otros, las ganancias de capital.

A su vez, el artículo 2° de dicha ley indica que, para tal efecto, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; y que se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

De acuerdo con el mismo artículo, entre las operaciones que generan ganancias de capital se encuentran la enajenación, redención o rescate,

⁴ En: Derecho Societario Peruano, la Ley General de Sociedades del Perú, Editora Normas Legales S.A., Trujillo, pág. 800.

⁵ Denominadas “escindidas” en el Título III referido a la escisión, de la Ley General de Sociedades, Ley N.° 26887, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.

⁶ Los cuales se pueden conformar a título individual o global. Así, a título ilustrativo, el artículo 369° de la Ley General de Sociedades entiende por bloques patrimoniales, entre otros, un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida.

⁷ La que es materia de consulta.

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, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

De manera que las ganancias de capital son generadas, entre otras operaciones, por la enajenación de acciones y participaciones representativas del capital, estando dicha ganancia gravada con el impuesto a la renta.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el Impuesto a la Renta recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Conforme al inciso h) del artículo 9° de la referida ley, son rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación, redención o rescate 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 cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

En consecuencia, los sujetos no domiciliados en el país tributan el impuesto a la renta por sus rentas de fuente peruana, entre las cuales se encuentra el ingreso proveniente de la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital (ganancias de capital).

Siendo así, corresponde analizar si una escisión parcial como la que es materia de consulta, configura un supuesto de enajenación de acciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que 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.

Así pues, todo acto a título oneroso por el que se transmite la titularidad de un bien o derecho constituye enajenación.

Ahora bien, conforme con lo expresado en el numeral anterior del presente rubro, la escisión supone la transmisión de bloques patrimoniales de la sociedad escindida a la sociedad beneficiaria, los que pueden estar

integrados, entre otros, por acciones representativas del capital de una sociedad constituida en el país.

En cuanto al carácter oneroso de una operación, esta Administración Tributaria⁽⁸⁾ ha señalado que:

- El carácter gratuito de una operación se vincula a la circunstancia de que el contrato otorgue determinadas ventajas a una de las partes, independientemente de toda prestación suya; mientras que, cuando es a título oneroso, las ventajas concedidas provienen de prestaciones realizadas o que el propio contratante beneficiado se haya obligado a ejecutar.
- Bajo estas consideraciones, la adquisición del activo por la IEP, a propósito de la absorción de la sociedad anónima, genera ventajas recíprocas en la medida que la IEP recibe el referido activo a cambio de lo cual los accionistas de la sociedad absorbida adquieren la condición de asociados y los derechos que le podría otorgar dicha condición.

Nótese que tanto en los casos de fusión como escisión, el patrimonio de la sociedad incorporada, absorbida o escindida es transferido a otra sociedad, y los accionistas de aquella pasan a ser accionistas de esta última, para lo cual esta se obliga a emitir acciones a nombre de los accionistas de aquella sociedad.

Vale decir, que la transferencia del patrimonio por parte de la sociedad incorporada, absorbida o escindida a otra sociedad, obliga a esta última, al cumplimiento de una prestación consistente en la emisión de acciones a los accionistas de aquella sociedad.

De lo expuesto fluye que la escisión implica una enajenación en la medida que la empresa escindida transmite la titularidad de bienes o derechos a otra sociedad, a título oneroso.

Cabe señalar que dicha afirmación resulta de aplicación inclusive cuando la empresa escindida cuenta con un solo accionista⁽⁹⁾.

⁸ En el Informe N.º 081-2012-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i081-2012.pdf>), el cual se encuentra referido a un supuesto de fusión por absorción llevada a cabo entre una Institución Educativa Particular (IEP) jurídicamente conformada como persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro y una sociedad anónima, actuando la primera como entidad absorbente.

⁹ Para el efecto, es necesario distinguir entre las transacciones que se realizan en el marco de las operaciones societarias de fusión y escisión, las cuales originan efectos tributarios propios y específicos para las sociedades involucradas, y el canje de acciones que se verifica únicamente respecto de los accionistas de las sociedades incorporadas, absorbidas o escindidas, respectivamente, caso en el que se generan efectos tributarios independientes de aquellos previstos para las sociedades.

Así pues, en el canje de acciones no se produce una enajenación tal como esta administración tributaria ha tenido ocasión de señalar en el Informe N.º 048-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el

En consecuencia, en el supuesto que una empresa extranjera escinda un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una empresa constituida en el Perú, para la constitución de una nueva empresa extranjera, la cual emite acciones a favor del único accionista de la empresa escindida, quien se convierte en propietario del 100% de las acciones de la escindida así como de la nueva empresa extranjera, la aludida transferencia, al constituir una enajenación, origina una ganancia de capital gravada con el impuesto a la renta para la empresa escindida, al tratarse de rentas de fuente peruana de conformidad con lo previsto en el inciso h) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIÓN:

En el supuesto que una empresa extranjera escinda un bloque patrimonial conformado por acciones emitidas por una empresa constituida en el Perú, para la constitución de una nueva empresa extranjera, la cual emite acciones a favor del único accionista de la empresa escindida, quien se convierte en propietario del 100% de las acciones de la escindida así como de la nueva empresa extranjera, la aludida transferencia, al constituir una enajenación, origina una ganancia de capital gravada con el impuesto a la renta para la empresa escindida, al tratarse de rentas de fuente peruana de conformidad con lo previsto en el inciso h) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lima, 12 DIC. 2017

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANACONE SILVA

Intendente Nacional (e)

INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO TRIBUTARIO

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

mfc
CT0553-2017

IRENTA – Ganancias de capital – Escisión de Sociedades

Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i048-2013.pdf>), en el cual se indica que, en los casos de fusión y escisión, los accionistas mantienen la titularidad del capital transferido, siendo que la representación de ese capital, al ser ahora parte de otra sociedad, es la que varía, produciéndose un canje de las acciones emitidas por la sociedad que transfiere el patrimonio, por las de aquella que recibe ese patrimonio; en ese sentido, el canje de acciones que se produce como consecuencia de una fusión o escisión no implica una enajenación ni una adquisición de acciones; sino que dichas acciones representan el capital invertido por los accionistas en la sociedad incorporada, absorbida o escindida, que luego pasa a formar parte de la sociedad incorporante o absorbente.

Similar criterio figura en el Informe N.° 145-2009-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2009/oficios/i145-2009.htm>), en el que se señala que para que se configure una ganancia de capital gravada con el impuesto a la renta debe existir una enajenación, lo que no se produce en la relación de canje, inclusive cuando esta supone un cambio en la valorización de la inversión efectuada por el accionista. Dicha valorización no resulta alcanzada con el impuesto a la renta en aplicación del criterio de flujo de riqueza, puesto que nada nuevo llega desde terceros al patrimonio del contribuyente (en este caso, el accionista).