

INFORME N.º 045-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas, en el marco de la determinación del costo computable de acciones al cual se refiere el inciso a) del numeral 21.2 del artículo 21º de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. En el caso de la suscripción de acciones emitidas por aporte de capital por una sociedad domiciliada en el Perú por un importe equivalente a su valor nominal más una prima de capital, ¿debe considerarse que el monto pagado por la prima de capital forma parte del costo computable de dichas acciones, en el caso que sean posteriormente enajenadas?
2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cambiaría el tratamiento si las acciones fueran emitidas por una sociedad no domiciliada en el Perú y la enajenación calificara como un supuesto de enajenación indirecta de acciones, regulado en el inciso e) del artículo 10º de la citada Ley, en el cual el comprador es un sujeto domiciliado y el vendedor es un sujeto no domiciliado?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽¹⁾ (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF⁽²⁾ (en adelante, Reglamento).
- Ley N.º 26887⁽³⁾, Ley General de Sociedades (en adelante, LGS).

ANÁLISIS:

1. Con relación a la primera consulta, es del caso indicar que el primer y segundo párrafos del artículo 20º de la LIR establecen que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados⁽⁴⁾.

Ahora bien, según el séptimo párrafo del citado artículo 20º, se entiende por costo computable de los bienes enajenados, entre otros, el costo de adquisición, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, excluidos los intereses.

A su vez, el numeral 1) del octavo párrafo del artículo en comentario define al costo de adquisición como 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.

¹ Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

² Publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

³ Publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.

⁴ Siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Por su parte, el inciso a) del numeral 21.2 del artículo 21° de la LIR establece que el costo computable de las acciones y participaciones adquiridas a título oneroso es el costo de adquisición.

Como se desprende de las normas citadas, el costo computable de las acciones adquiridas a título oneroso es su costo de adquisición, entendiéndose como este último, a la contraprestación pagada por el bien adquirido más los costos incurridos con motivo de su compra.

De otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 82° y 83° de la LGS, las acciones representan partes alícuotas del capital, tienen el mismo valor nominal, dan derecho a un voto⁽⁵⁾; y se crean en el pacto social o posteriormente por acuerdo de la junta general.

Adicionalmente, el artículo 85° de la citada LGS señala que el importe a pagarse por las acciones se establece en la escritura pública de constitución o por la junta general que acuerde el aumento de capital; y que la suma que se obtenga en la colocación de acciones sobre su valor nominal es una prima de capital.

Como se aprecia, los suscriptores de nuevas acciones de una sociedad, a fin de obtener la condición de socio o aumentar su participación en el capital de tal sociedad, deben pagar por dichas acciones su valor nominal y, en algunos casos, un monto adicional, denominado prima de capital.

En ese orden de ideas, la prima de capital es parte del importe que pagan los suscriptores de nuevas acciones que coloca una sociedad; por lo que dicha prima constituye parte del costo de adquisición de las referidas acciones.

Por tanto, en el caso de la colocación de acciones emitidas por aporte de capital por una sociedad domiciliada en el Perú por un importe equivalente a su valor nominal más una prima de capital, el monto pagado por dicha prima es parte del costo computable de tales acciones, en el caso que sean posteriormente enajenadas.

2. En lo que concierne a la segunda consulta, cabe señalar que el inciso e) del artículo 10° de la LIR establece que se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país. Agrega que se considera que se produce una enajenación indirecta cuando se enajenan acciones o participaciones representativas del capital de una persona jurídica no domiciliada en el país que, a su vez, es propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas, de acciones o participaciones representativas del capital de una o más personas jurídicas domiciliadas en el país, siempre que se cumplan las condiciones allí previstas.

Así pues, se entiende por enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país, a la transferencia de acciones o participaciones emitidas por una persona jurídica no domiciliada que es propietaria, de manera directa o indirecta, de acciones o participaciones emitidas por personas jurídicas domiciliadas en el Perú, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el inciso e) del artículo 10° de la LIR.

Ahora bien, la enajenación de acciones materia de consulta es una realizada por un sujeto no domiciliado a un sujeto domiciliado. Al respecto, es del caso indicar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 76°, 54° y 56° de la LIR, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al

⁵ Salvo excepciones previstas en la misma ley.

fisco con carácter definitivo los impuestos que correspondan a las personas naturales o jurídicas no domiciliadas, según sea el caso.

Por su parte, el inciso g) del último párrafo del citado artículo 76° establece que, para efectos de la retención antes indicada, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, entre otros, en los casos de rentas provenientes de la enajenación de bienes o derechos. Agrega que la deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establezca el Reglamento.

Así, el artículo 57° del Reglamento regula la recuperación del capital invertido en el caso de contribuyentes no domiciliados. El inciso a) del citado artículo dispone que, tratándose de la enajenación de bienes o derechos, el costo computable se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20° y 21° de la LIR y el artículo 11° del Reglamento.

Agrega el citado inciso 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 treinta (30) días de presentada la solicitud. Vencido dicho plazo sin que la SUNAT se hubiera pronunciado sobre la solicitud, la certificación se entenderá otorgada en los términos expresados por el contribuyente.

Como se aprecia de las normas citadas, el costo computable que se debe considerar en casos como el de la enajenación de acciones bajo análisis, es el determinado en el certificado de recuperación del capital invertido emitido por la SUNAT o en la solicitud de dicha certificación en caso de que la SUNAT no se pronuncie sobre esta, en el plazo previsto en la norma citada.

Dicho costo computable debe ser determinado conforme con lo dispuesto en los artículos 20° y 21° de la LIR, es decir, considerando el costo de adquisición de las acciones, el cual incluye la prima de capital⁶, y el artículo 11° del Reglamento.

Ahora bien, el inciso i) del artículo 11° del Reglamento establece que el costo computable de las acciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada que se enajenen conforme al inciso e) del artículo 10° de la LIR, se determinará aplicando al costo computable de aquellas, el porcentaje determinado en el segundo párrafo del numeral 1 del referido inciso.

Pues bien, de acuerdo con el procedimiento establecido en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso e) del artículo 10° antes mencionado:

- i. Se determinará el porcentaje de participación que la persona jurídica no domiciliada, cuyas acciones o participaciones se enajenan, tiene en el capital de la persona jurídica domiciliada. En caso de que aquella sea propietaria de esta por intermedio de otra u otras personas jurídicas, su porcentaje de participación se determinará multiplicando o sumando los porcentajes de participación que cada persona jurídica tiene en el capital de la otra, conforme al procedimiento que establezca el reglamento.
- ii. El porcentaje de participación determinado conforme a lo señalado en el acápite i. se multiplicará por el valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica domiciliada en el país.

En caso de que la persona jurídica no domiciliada sea propietaria de acciones o participaciones de dos o más personas jurídicas domiciliadas en el país, se sumarán los resultados determinados por cada una de estas.

⁶ Según lo señalado en el numeral 1 del presente informe.

- iii. El resultado anterior se dividirá entre el valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada cuyas acciones o participaciones se enajenan.
- iv. El resultado anterior se multiplicará por cien.

En ese orden de ideas, el costo computable que se debe considerar para la enajenación de acciones bajo análisis, es la parte proporcional que resulte de aplicar el porcentaje obtenido mediante el procedimiento previsto en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso e) del artículo 10° de la LIR, al costo computable determinado conforme con lo dispuesto en los artículos 20° y 21° de la LIR, es decir, considerando el costo de adquisición de las acciones, el cual incluye la prima de capital; y el artículo 11° del Reglamento.

En ese sentido, al igual que en el caso de la primera consulta, tratándose de acciones emitidas por aporte de capital por una sociedad no domiciliada en el Perú materia de una enajenación que califica como un supuesto de enajenación indirecta de acciones, regulado en el inciso e) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual el comprador es un sujeto domiciliado y el vendedor es un sujeto no domiciliado, el costo computable de aquellas acciones incluye la prima de capital pagada en su adquisición. No obstante, el costo computable de tales acciones que se debe considerar para efectos de su enajenación es la parte proporcional que resulte de aplicar el porcentaje obtenido mediante el procedimiento previsto en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso e) del artículo 10° de la LIR al costo computable de las referidas acciones.

CONCLUSIONES:

En el marco de la determinación del costo computable de acciones al cual se refiere el inciso a) del numeral 21.2 del artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. En el caso de la suscripción de acciones emitidas por aporte de capital por una sociedad domiciliada en el Perú por una cantidad equivalente a su valor nominal más una prima de capital, el monto pagado por dicha prima debe ser considerado como parte del costo computable de dichas acciones, en el caso que sean posteriormente enajenadas.
2. Al igual que en el caso de la primera consulta, tratándose de acciones emitidas por aporte de capital por una sociedad no domiciliada en el Perú materia de una enajenación que califica como un supuesto de enajenación indirecta de acciones, regulado en el inciso e) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual el comprador es un sujeto domiciliado y el vendedor es un sujeto no domiciliado, el costo computable de aquellas acciones incluye la prima de capital pagada en su adquisición. No obstante, el costo computable de tales acciones que se debe considerar para efectos de su enajenación es la parte proporcional que resulte de aplicar el porcentaje obtenido mediante el procedimiento previsto en el segundo párrafo del numeral 1 del inciso e) del artículo 10° de la LIR al costo computable de las referidas acciones.

Lima, 02 ABR. 2019

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS