



INFORME N.º 057-2019-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de la enajenación de acciones emitidas por una sociedad domiciliada en el Perú efectuada por una compañía a favor de otra, ambas no domiciliadas, que constituyen partes vinculadas para fines de las normas de precios de transferencia, en la que se pactó un precio que posteriormente determinaron que debió ser mayor, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 32º y 32º-A de la Ley del Impuesto la Renta.

Al respecto, se consulta si el costo computable de la compañía adquirente corresponde al precio pagado más el ajuste de precios de transferencia.

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").
- 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 (en adelante, "Reglamento de la LIR").

ANÁLISIS:

1. El artículo 32º de la LIR dispone que 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 a la renta, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT⁽¹⁾ procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

El citado artículo, en el numeral 4 de su segundo párrafo, señala que se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas, entre otros supuestos, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32º-A de la LIR.

Por su parte, el literal a) del artículo 32º-A de la citada ley establece que las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas, entre otros supuestos; siendo que solo procede ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

Este literal señala que:

¹ Actualmente denominada *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*.

- Solo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia; siendo que la SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.
- El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo solo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

Como se aprecia, la normativa del impuesto a la renta prevé que:

- a) La Administración Tributaria o el propio contribuyente ajusten el valor convenido por las partes vinculadas cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.
- b) Este ajuste del valor asignado surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente (en adelante, “ajuste bilateral”); siendo que, tratándose de sujetos no domiciliados, el ajuste solo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

Del ajuste bilateral antes aludido fluye que, en virtud de este, debe reconocerse una mayor o menor renta en una de las partes vinculadas, y, simultáneamente, reconocerse un mayor o menor gasto o costo en la otra parte vinculada.

Así pues, siendo que el ajuste bajo análisis conlleva una ficción legal por medio de la cual se reconoce un incremento o decremento de renta en una de las partes vinculadas, y en la otra, un incremento o decremento del costo o gasto que hubiera reconocido, los cuales no pueden ser reflejados en los estados financieros de las empresas sino que se sustentan en la aplicación de la norma tributaria, la renta, gasto o costo en cuestión derivados de la aplicación de las normas de precios de transferencia deberán declararse como un ajuste en la declaración jurada anual del impuesto a la renta⁽²⁾.

2. Ahora bien, el artículo 20° de la LIR prevé 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⁽³⁾, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso

² Tratándose de contribuyentes domiciliados. En el caso de contribuyentes no domiciliados, el ajuste por la aplicación de precios de transferencia se materializa con el pago del correspondiente impuesto a la renta que efectúe el enajenante, de ser el caso.

³ El numeral 8) del artículo 886° del Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.° 295 (publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias), señala que son bienes muebles, entre otros, las acciones o participaciones que cada socio tenga en sociedades o asociaciones, aunque a estas pertenezcan bienes inmuebles.

neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

El citado artículo agrega que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Por su parte, en el caso específico de la enajenación de acciones a título oneroso, el inciso a) del numeral 21.2 del artículo 21° de la misma ley dispone que el costo computable será el costo de adquisición⁽⁴⁾.

En concordancia con lo antes manifestado, el numeral 1 del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la LIR indica que existe costo de adquisición cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros a título oneroso.

A su vez, el inciso a) del artículo 57° del referido reglamento señala, en lo concerniente a la recuperación del capital invertido, que, tratándose de contribuyentes no domiciliados, en 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° de su reglamento.

Como se puede apreciar, la LIR y su reglamento establecen lo que, en general, debe entenderse como costo computable en el caso de adquisición de acciones, cual es la contraprestación pagada por las acciones adquiridas, más los gastos a que hace referencia el numeral 1) del artículo 20° de la LIR, según corresponda.

3. De lo expuesto precedentemente, en cuanto a lo que constituye el costo computable tratándose de la adquisición de acciones, se tiene que, por un lado, ello está regulado en los artículos 20° y 21° de la LIR y en el artículo 11° de su reglamento, que establece que es la contraprestación pagada por las acciones adquiridas⁽⁵⁾ y que debe sustentarse con comprobantes de pago; y, por otro lado, en la normativa de precios de transferencia que regula el ajuste bilateral, según la cual en los casos en que se reconoce un incremento de renta en el enajenante, en la otra se debe reconocer, simultáneamente, un incremento del costo que hubiera reconocido.

En consecuencia, se puede afirmar que en el supuesto de la enajenación de acciones emitidas por una sociedad domiciliada en el Perú efectuada por una

⁴ Debe entenderse 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, de acuerdo a lo indicado en el numeral 1) del citado artículo 20° de la LIR.

⁵ Más los gastos a que hace referencia el numeral 1) del artículo 20° de la LIR, según corresponda.

compañía a favor de otra, ambas no domiciliadas, que constituyen partes vinculadas para fines de las normas de precios de transferencia, en la que se pactó un precio que posteriormente determinaron que debió ser mayor, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 32° y 32°-A de la LIR, el costo computable de dichas acciones para la compañía adquirente corresponde al precio pagado más el ajuste de precios de transferencia.

CONCLUSIÓN:

En el supuesto de la enajenación de acciones emitidas por una sociedad domiciliada en el Perú efectuada por una compañía a favor de otra, ambas no domiciliadas, que constituyen partes vinculadas para fines de las normas de precios de transferencia, en la que se pactó un precio que posteriormente determinaron que debió ser mayor, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 32° y 32°-A de la LIR, el costo computable de dichas acciones para la compañía adquirente corresponde al precio pagado más el ajuste de precios de transferencia.

Lima, 25 ABR. 2019

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

ctc
CT0129-2019
IMPUESTO A LA RENTA – Costo computable en caso de ajuste de precios de transferencia.