

INFORME N.º 101-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con la calificación de una entidad como Entidad Controlada No Domiciliada (ECND) para fines del régimen de transparencia fiscal internacional se consulta si, en el supuesto de personas naturales que conforman una sociedad conyugal, que no han ejercido la opción de tributar como tal, que son propietarios de acciones de una entidad no domiciliada bajo el régimen de sociedad de gananciales y en el que solo uno de los cónyuges es domiciliado en el país, se deberá considerar que cada cónyuge es propietario del 50% de dichas acciones a fin de calificar su participación en el capital de la entidad no domiciliada.

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").
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

ANÁLISIS

1. En cuanto al régimen de transparencia fiscal internacional, el artículo 111º de la LIR dispone que dicho régimen es aplicable a aquellos contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de una ECND, respecto de las rentas pasivas de estas, siempre que se encuentren sujetos al Impuesto a la Renta en el Perú por sus rentas de fuente extranjera.

Asimismo, el artículo 112º de la misma ley establece que se entenderá por ECND a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país que, entre otros supuestos, sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país.

Agrega dicho artículo que se entenderá que la entidad no domiciliada es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país cuando, al cierre del ejercicio gravable, éste, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en esta⁽¹⁾.

¹ Cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3 del artículo 112º de la LIR, se deberá tener en cuenta, entre otros, que los contribuyentes y sus partes vinculadas domiciliadas en el país a que se

De acuerdo con las normas antes citadas, el régimen de transparencia fiscal internacional es aplicable a aquellos contribuyentes domiciliados que sean propietarios de una ECND, debiendo entenderse que se cumple esta condición, entre otros supuestos, cuando un contribuyente domiciliado en el país, al cierre del ejercicio gravable, por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tenga una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de la entidad no domiciliada, o de los derechos de voto en esta.

2. Por otro lado, el artículo 14° de la LIR establece que son contribuyentes del referido impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. Agrega dicho artículo que también se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16° de dicha ley.

Sobre el particular, el artículo 16° de la misma ley dispone que, en el caso de sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas independientemente por cada uno de ellos, en tanto que las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual, a cada uno de los cónyuges; sin embargo, éstos podrán optar por atribuirlos a uno solo de ellos para efectos de la declaración y pago como sociedad conyugal.

En concordancia con ello, el artículo 6° del Reglamento señala, entre otros, que, en el caso de sociedades conyugales⁽²⁾, las rentas que obtenga cada cónyuge serán declaradas y pagadas independientemente por cada uno de ellos, siendo que, para efecto de la declaración y pago, las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes serán atribuidas por igual a cada uno de los cónyuges.

En relación con las normas glosadas, esta Administración Tributaria ha señalado⁽³⁾ que las rentas propias de cada cónyuge deben ser declaradas y pagadas independientemente por cada uno de ellos; y las rentas comunes producidas por los bienes propios y/o comunes se atribuirán por igual a cada uno de ellos, esto es, 50% a cada cual, salvo que éstos hayan ejercido la opción de tributar como sociedad conyugal, en cuyo caso estas rentas comunes se atribuirán a uno solo de los cónyuges a efecto de su declaración y pago.

refiere dicho numeral no incluyen a aquellos que están sujetos al Impuesto en el Perú sólo por sus rentas de fuente peruana, ni a aquellas empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Asimismo, se debe señalar que para efectos de determinar si un contribuyente domiciliado participa directa o indirectamente en más del 50% del capital, en los resultados o de los derechos de voto, el inciso a) del numeral 3 del artículo 62° del Reglamento establece que se deberá adicionar al porcentaje de su participación directa e indirecta en una entidad no domiciliada el porcentaje de participación directa e indirecta que tienen sus partes vinculadas en dicha entidad.

² Que no han ejercido la opción prevista en el artículo 16° de la LIR.

³ En el Informe N.° 036-2013-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i036-2013.pdf>.

Como se aprecia, tratándose de personas naturales que conforman una sociedad conyugal, que no han ejercido la opción de tributar como tal, la normativa antes citada ha dispuesto que las rentas producidas por bienes comunes se atribuyan por igual a cada cónyuge, con lo cual se considera a cada uno como titular del 50% de dichas rentas. No obstante, la LIR ni su Reglamento establecen a quién o en qué porcentaje debe ser atribuida la propiedad de estos bienes comunes para fines del impuesto, por lo cual resultan aplicables las normas de nuestro derecho común⁽⁴⁾.

Sobre el particular, el artículo 301° del Código Civil establece que en el régimen de sociedad de gananciales puede haber bienes propios de cada cónyuge y bienes de la sociedad⁽⁵⁾.

En cuanto a los bienes de la sociedad, esta Administración Tributaria ha indicado⁽⁶⁾ que el patrimonio social pertenece a la sociedad conyugal como tal, lo cual implica que ambos cónyuges conjuntamente tienen la titularidad de dicho patrimonio.

En efecto, en la doctrina se indica que el patrimonio social: “(...) es un patrimonio en mano común (origen del término mancomunidad), en el que no existen partes alícuotas; cada parte participa en el todo”⁽⁷⁾.

En el mismo sentido, en la Sentencia de Casación N.° 3691-2012 CUSCO se ha establecido⁽⁸⁾ que: “la sociedad conyugal es titular de los bienes sociales bajo un régimen de propio en mano común. La propiedad de los cónyuges respecto de los bienes sociales no se encuentra representada en una parte alícuota o cuota como ocurre en el régimen denominado en nuestro medio de copropiedad. La titularidad de los bienes sociales corresponde a la sociedad conyugal. Los cónyuges no van a poder ver concentrado el porcentaje de titularidad que les corresponde respecto de los bienes sociales hasta que se extinga el régimen y se proceda a su liquidación”⁽⁹⁾.

Así, de acuerdo con lo antes expuesto, no es posible atribuir a cada cónyuge una alícuota o cuota ideal respecto de los bienes comunes, siendo que, para fines del Impuesto a la Renta, solo se distingue un porcentaje de participación

⁴ En aplicación de lo dispuesto en la Norma IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias, la cual dispone que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁵ Sobre el particular, cabe indicar que los artículos 302° y 310° del Código Civil establecen los bienes que califican como propios de cada cónyuge y los que califican como bienes sociales, respectivamente.

⁶ En el Informe N.° 134-2006-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1342006.htm>.

⁷ AVENDAÑO VALDEZ, Jorge. Código Civil Comentado. Tomo II. Gaceta Jurídica. Segunda Edición. Lima, 2007. Pág. 195.

⁸ Recogiendo lo señalado por la doctrina (VARSI.ROSPIGLIOSI, Enrique. “Tratado de Derecho de Familia, Derecho familiar patrimonial, Relaciones económica e instituciones supletorias y de amparo familiar”, Tomo III. Editorial Gaceta Jurídica, Lima, 2012. P.146).

⁹ Similar criterio ha sido expuesto en la Casación N.° 5004-2007-PIURA y la Casación N.° 3506-2009-MOQUEGUA.

del 50% en las rentas que producen estos bienes en el supuesto que los cónyuges no hayan ejercido la opción de tributar como sociedad conyugal, considerándose para todo efecto que la propiedad de cada cónyuge sobre el bien común corresponde a la totalidad de dicho bien y no a una alícuota de este.

En ese sentido, tratándose de acciones emitidas por una entidad no domiciliada adquiridas por personas naturales que conforman una sociedad conyugal, que no han ejercido la opción de tributar como tal, se considerará, para efectos del impuesto a la renta, que cada cónyuge es titular de la totalidad de estas acciones, por lo cual, para la calificación de la entidad no domiciliada como ECND se considerará que el cónyuge domiciliado tiene una participación en el capital de dicha entidad no domiciliada por la totalidad de las referidas acciones, no pudiendo diferenciarse una alícuota o cuota ideal respecto de las mismas.

CONCLUSIÓN:

En relación con la calificación de una entidad como ECND para fines del régimen de transparencia fiscal internacional, tratándose de acciones emitidas por una entidad no domiciliada adquiridas por personas naturales que conforman una sociedad conyugal, que no han ejercido la opción de tributar como tal y en el que solo uno de ellos es domiciliado, se considerará que dicho cónyuge domiciliado es titular de la totalidad de estas acciones, para efectos de calificar su participación en el capital de la entidad no domiciliada.

Lima, 25 JUL. 2019

Original firmado por:

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

smr

CT0318-2019

IMPUESTO A LA RENTA – Régimen de Transparencia Fiscal – Sociedades Conyugales.