

INFORME N.º 061-2020-SUNAT/7T0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una operación de fusión internacional entre dos sociedades no domiciliadas, residentes en un país con el que Perú no cuenta con un Convenio Para Evitar la Doble Imposición, en la que la sociedad no domiciliada absorbida mantiene un establecimiento permanente en territorio peruano bajo la figura de lugar fijo de negocio, que cuenta con activos muebles tangibles e intangibles asignados para el desarrollo de actividades económicas en el país; siendo que la sociedad no domiciliada absorbente no cuenta con un establecimiento permanente o sucursal en el Perú.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. ¿Dicho establecimiento permanente deberá mantener su mismo número de RUC en el supuesto que el negocio que desarrolla en el Perú continuará en marcha y que dicha fusión determinará que solo cambie su casa matriz?
2. ¿Podría considerarse que, para los fines de la Ley de Impuesto a la Renta, con ocasión de dicha fusión, respecto de tales activos se produce una enajenación que para el enajenante le genera rentas gravadas con dicho impuesto?

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").
- Decreto Legislativo N.º 943, Ley del Registro Único de Contribuyentes, publicado el 20.12.2003 (en adelante, "Ley del RUC").
- Resolución de Superintendencia N.º 210-2004/SUNAT, que aprueba las Disposiciones Reglamentarias del Decreto Legislativo N.º 943, publicada el 18.9.2004 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la Ley del RUC").

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera pregunta, cabe indicar que el artículo 2 del Reglamento de la Ley del RUC ha previsto que deben inscribirse en el RUC, entre otros, los sujetos señalados en el Anexo N.º 1 de dicho Reglamento que adquieran la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, debiendo, para el efecto, cumplir con los requisitos generales y específicos establecidos en dicho Anexo.



Cabe señalar, que entre los sujetos que se detallan en el citado Anexo está el establecimiento permanente de no domiciliados, siendo que en el ítem 12 del rubro Requisitos Específicos, se exige la presentación del original y fotocopia del Poder inscrito en Registros Públicos.

Asimismo, en el ítem 23 del Anexo 5 del citado Reglamento de la Ley del RUC, se ha previsto como obligación, informar sobre la totalidad de socios o sujetos que conforman la sociedad no domiciliada respecto de la cual se tiene la calidad de establecimiento permanente.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, se encuentran obligados a inscribirse en el RUC, entre otros, los establecimientos permanentes de no domiciliados, en la medida que tengan la condición de contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT; siendo que, para su inscripción, deberán cumplir con los requisitos generales y específicos previstos para tal efecto.

Por otro lado, cabe indicar que a fin de mantener actualizada la información registrada en el RUC, el artículo 24 del Reglamento de la Ley del RUC establece que el contribuyente y/o responsable o su representante legal deberá comunicar a la SUNAT, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producidos, entre otros, los siguientes hechos:



- a) Instalación o cierre permanente de establecimientos ubicados en el país (casa matriz, sucursales, agencias, locales comerciales o de servicios, sedes productivas, depósitos o almacenes, oficinas administrativas y demás lugares de desarrollo de la actividad empresarial), así como la modificación de datos que sobre ellos se encuentren registrados [inciso d)].
- b) Cambio de denominación o razón social, de representantes legales y/o de nombre comercial [incisos e), f) y g)].
- c) Cambio en tipo de contribuyente, sea por inicio de la sucesión por fallecimiento de la persona inscrita, por transformación en el modelo societario inicialmente adoptado, por ejercer la opción prevista en el artículo 16 de la LIR, entre otros [inciso h)].
- d) Toda otra modificación en la información proporcionada por el deudor tributario [inciso l)].

De los antes expuesto, se aprecia que todo cambio en la información proporcionada inicialmente por los contribuyentes y/o responsables de tributos administrados por la SUNAT para inscribirse en el RUC, tales como los establecimientos permanentes de no domiciliados, debe ser informado a esta dentro del plazo establecido expresamente para el efecto⁽¹⁾, no habiéndose

¹ Es del caso indicar que, el numeral 5 del artículo 173 del TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en

previsto que la ocurrencia de tales cambios deba implicar la obtención de un nuevo número de RUC.

Ahora bien, se debe tener presente que, en materia tributaria, los establecimientos permanentes en el país de empresas no domiciliadas tienen una personería jurídica tributaria propia, distinta a la de su casa matriz⁽²⁾, teniendo, como tales, la condición de contribuyentes de tributos administrados por la SUNAT.

Así pues, siendo que, en el supuesto planteado en la consulta, el negocio que desarrolla el establecimiento permanente en el Perú continuará en marcha, y que la fusión por absorción de su casa matriz con otra sociedad no domiciliada determinará que solo cambie su casa matriz original; se puede afirmar que mantendrá su personería jurídica tributaria y, por tanto, su calidad de contribuyente; debiendo, en consecuencia, mantener su número de RUC y comunicar a la SUNAT los cambios que correspondan a efectos de actualizar su información en dicho registro.

2. En cuanto a la segunda pregunta, cabe indicar que el artículo 14 de la LIR establece que son contribuyentes del Impuesto a la Renta (IR), entre otras, las personas jurídicas; y que, para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana; así como a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Por su parte, el artículo 6 de la LIR dispone que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7⁽³⁾, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Como puede apreciarse la LIR contiene una referencia expresa sobre la calidad de contribuyente de las personas jurídicas no domiciliadas titulares de los establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior,

los registros de la Administración Tributaria, entre otras, el no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

² Criterio establecido en los siguientes informes, disponibles en el Portal SUNAT: 023-2015-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i023-2015.pdf>), 016-2016-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i016-2016.pdf>) y 127-2016-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i127-2016.pdf>).

³ Este inciso prevé que se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.



siendo que en tal caso el IR recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Nótese que en el caso de los establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior⁽⁴⁾, aun cuando, en general, carecen de personería jurídica independiente de estas, la LIR ha dispuesto expresamente que, para efectos del aludido impuesto, aquellos tienen personería jurídica tributaria propia y, por ende, la calidad de contribuyentes de tal impuesto; siendo su personería, para estos efectos, distinta a la de sus titulares (las empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a las que pertenecen).

Ahora bien, a efectos de dar respuesta a la segunda consulta, debe determinarse si en el supuesto bajo análisis se genera rentas gravadas de fuente peruana para efectos del IR.

Para dicho efecto, debe efectuarse el análisis a dos niveles: según la perspectiva del establecimiento permanente, así como la de su titular (la sociedad absorbida constituida en el exterior a la que aquel pertenece).

Desde el punto de vista del establecimiento permanente, toda vez que este tiene, para efectos del IR, personería distinta a la de la sociedad absorbida a la que pertenece, en el supuesto bajo análisis dicho establecimiento permanente no efectúa ninguna operación con ocasión de la fusión, dado que producida esta los bienes que constituyen sus activos se mantienen como tales; y, en consecuencia, el establecimiento permanente, como contribuyente, no genera rentas gravadas de fuente peruana.

4. Desde la perspectiva de la sociedad absorbida constituida en el exterior a la que pertenece el establecimiento permanente, cabe indicar lo siguiente:

i. En el Informe N.º 229-2005-SUNAT/2B0000⁽⁵⁾, la SUNAT ha señalado que:

a) *Joaquín Garrigues⁽⁶⁾ indica que: “(...) la fusión es la **transmisión** del patrimonio entero de una sociedad a otra, a cambio de acciones que entrega la sociedad que recibe el patrimonio”.*

b) *En esta línea de pensamiento, Ulises Montoya Manfredi indica que: “(...) desde el momento que se **transmite** el patrimonio de una sociedad a otra se disuelve la primera y sus socios entran a formar parte de la otra sociedad incorporante o de la absorbente⁽⁷⁾. Los socios de una o de todas*

⁴ En adelante, “establecimientos permanentes”.

⁵ Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2292005.htm>.

⁶ Citado por BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo. Comentarios a la Ley General de Sociedades. Editora Gaceta Jurídica. Lima – 2004. pág. 751.

⁷ En lo que respecta a nuestra legislación, el artículo 344 de la Ley General de Sociedades, Ley N.º 26887, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias, establece que por la fusión dos a más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta Ley. Agrega que puede adoptar alguna de las siguientes formas: 1) La fusión de dos o más sociedades para constituir una nueva



*las sociedades que se funden permiten por un acto corporativo que la sociedad a que pertenecen se disuelva y **aporte su patrimonio** a otra sociedad; se despojan así de su condición de socios en la entidad que se disuelve; y, a cambio de esto, **la sociedad adquirente** del patrimonio les otorga, igualmente, por un acto corporativo, la condición de socios, otorgándoles los derechos de socios en la sociedad incorporante”.*

De otro lado, el artículo 2 de la LIR alude a que dentro de las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo con esta ley, se encuentra la enajenación de negocios o empresas; de donde fluye que, para efectos del IR, la transferencia de bienes que se realice como consecuencia de una enajenación de negocios o empresas debe entenderse como una única operación de transferencia de la integridad del patrimonio de los negocios o empresas de que se trate, constituido por la totalidad de activos y pasivos relacionados con dicha unidad económica de negocio o empresa.



En ese sentido, tratándose del IR, como producto de la fusión la sociedad absorbida transmitiría o enajenaría a favor de la sociedad absorbente lo siguiente:

- a) Por un lado, los bienes y derechos que conforman la parte del patrimonio que corresponde a la sociedad absorbida, con exclusión de los bienes y derechos que conforman la parte del patrimonio que corresponde a su establecimiento permanente⁽⁸⁾; y,
- b) Por otro lado, el establecimiento permanente.

ii. Ahora bien, cabe indicar que, según la LIR:

- a) Dicho impuesto grava, entre otros, las ganancias de capital y otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley⁽⁹⁾ (artículo 1).
- b) Constituye ganancias de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; entendiéndose por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

sociedad incorporante origina la extinción de la personalidad jurídica de las sociedades incorporadas y la transmisión en bloque, y a título universal de sus patrimonios a la nueva sociedad; o, 2) La absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas. La sociedad absorbente asume, a título universal y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

⁸ Nótese que en el artículo 39-G del Reglamento de la LIR se alude a que el patrimonio asignado de establecimientos permanentes distintos a las sucursales es el resultado de restar al valor de los activos, bienes o derechos que se encuentran afectados al desarrollo funcional de sus actividades económicas, los pasivos generados por la realización de tales actividades.

⁹ El penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo con esta ley, se encuentra la enajenación de negocios o empresas (artículo 2).

De las normas citadas, se colige que, en el caso de empresas, el IR considera como rentas gravadas, entre otras, a las ganancias consideradas dentro del criterio de flujo de riqueza, siendo que en este último criterio se encuentran las ganancias de capital⁽¹⁰⁾.

Siendo que en el supuesto de la consulta bajo análisis el objeto de la enajenación es un bien de capital –el negocio que da origen al establecimiento permanente, pues no está destinado a ser comercializado por su titular en el ámbito de su giro de negocio o empresa–, las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la enajenación en cuestión estarán dentro del ámbito de aplicación del IR como ganancia de capital y, por ende, constituirían rentas gravadas con dicho impuesto.



Ahora, dado que, como ya se ha señalado, en el caso de los establecimientos permanentes el IR recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana, debe determinarse si es que en el supuesto de la consulta bajo análisis las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la enajenación del negocio (establecimiento permanente), producto de la absorción de su titular del exterior, califican como de fuente peruana.

Al respecto, el inciso b) del artículo 9 de la LIR establece 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, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

Por lo tanto, siendo que, en el supuesto de la consulta bajo análisis, el objeto de la enajenación es el negocio que da origen al establecimiento permanente en el Perú, que es un lugar fijo de negocios⁽¹¹⁾ en territorio peruano, cuyos activos están asignados para el desarrollo de actividades económicas en el país, y que califica como un bien de capital⁽¹²⁾, las rentas que se pongan de manifiesto como

¹⁰ Según Juan Roque García Mullín, es el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un periodo dado. Este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos, que seguidamente se indican:

1. Las ganancias de capital realizadas.
2. Los ingresos por actividades accidentales.
3. Los ingresos eventuales.
4. Ingresos a título gratuito (Impuesto Sobre la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto". Instituto de Capacitación Tributaria – República Dominicana, 1980, pág. 18).

¹¹ Según el artículo 14-B de la LIR, para los efectos de dicha ley, se considera establecimiento permanente, entre otros, todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades.

¹² Pues no está destinado a ser comercializados por su titular en el ámbito de su giro de negocio o empresa.

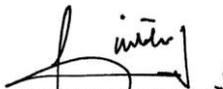
consecuencia de la enajenación en cuestión calificarán como rentas gravadas de fuente peruana.

CONCLUSIONES:

En el supuesto de una operación de fusión internacional entre dos sociedades no domiciliadas, residentes en un país con el que Perú no cuenta con un Convenio Para Evitar la Doble Imposición, en la que la sociedad no domiciliada absorbida mantiene un establecimiento permanente en territorio peruano bajo la figura de lugar fijo de negocio que cuenta con activos muebles tangibles e intangibles asignados para el desarrollo de actividades económicas en el país; y en el que la sociedad no domiciliada absorbente no cuenta con un establecimiento permanente o sucursal en el Perú:

1. El establecimiento permanente debe mantener su mismo número de RUC y comunicar a la SUNAT los cambios que correspondan a efectos de actualizar su información en dicho registro; en tanto continúe con sus actividades y la fusión implique solo el cambio de su casa matriz original.
2. Para los fines de la LIR, con ocasión de dicha fusión:
 - a) Respecto de tales activos no se produce una enajenación por parte del establecimiento permanente.
 - b) Las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la enajenación del establecimiento permanente califican como rentas gravadas de fuente peruana generadas por la sociedad absorbida.

Lima, 31 de julio 2020.



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

ere/ncf

CT00130-2020 y CT0136-2020

IR y RUC - Fusión por absorción de sociedad no domiciliada con establecimiento permanente