

## **INFORME N.º 065-2020-SUNAT/7T0000**

### **MATERIA:**

Tratándose de una persona natural sin negocio domiciliada en el Perú que suscribe acciones emitidas, por aporte de capital, por una sociedad también domiciliada por un importe equivalente a su valor nominal más una prima de capital, siendo que, con posterioridad a dicha emisión, la sociedad decide condonar (al adquirente) el pago de esta última, se consulta:

1. Si la condonación de la prima en mención genera renta gravada para la sociedad emisora.
2. Si tal operación genera renta gravada para la persona natural.

### **BASE LEGAL:**

- Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias (en adelante, la LGS).
- 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").



### **ANÁLISIS:**

1. El artículo 1 de la LIR establece que el Impuesto a la Renta grava:
  - a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
  - b) Las ganancias de capital<sup>(1)</sup>.
  - c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley<sup>(2)</sup>.
  - d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la misma ley.

<sup>1</sup> Según lo dispuesto en el artículo 2 de la LIR, para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, siendo 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.

<sup>2</sup> De acuerdo con lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR, en concordancia con el inciso g) del artículo 1 de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF (publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias), constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, considerándose como tal a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor.

Como puede observarse, el Impuesto a la Renta considera como rentas gravadas a los ingresos que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; a los ingresos por la enajenación de bienes de capital; a las ganancias o ingresos que obtienen las empresas de terceros; así como a las rentas imputadas que son ficciones o presunciones establecidas por ley<sup>(3)</sup>.

2. Por su parte, de acuerdo con lo previsto 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<sup>(4)</sup>; y se crean en el pacto social o posteriormente por acuerdo de la junta general.

Asimismo, el artículo 85 de la norma en mención dispone 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, siendo que la suma que se obtenga en la colocación de acciones sobre su valor nominal es una prima de capital.

Añade dicho artículo que los términos y condiciones del pago de la prima y la aplicación de esta están sujetos a lo que establezca la ley, la escritura pública de constitución o el acuerdo de la junta general<sup>(5)</sup>.

A su vez, el artículo 233 de la LGS establece que las primas de capital solo pueden ser distribuidas cuando la reserva legal haya alcanzado su límite máximo, que pueden capitalizarse en cualquier momento y que, si se completa el límite máximo de la reserva legal con parte de las primas de capital, puede distribuirse el saldo de éstas. De ello se desprende que la prima de capital puede tener como destino su incorporación a la reserva legal, su capitalización o su distribución.

En relación con las primas de capital, Elías Larosa señala que: *“La prima de capital es una forma de beneficio para la sociedad, pues al ser pagadas las acciones con prima ingresan a su activo aportes por un valor mayor (valor nominal más las primas) que el incremento de su pasivo en la cuenta capital social (valor nominal solamente). Se produce, en consecuencia, un aumento automático del patrimonio neto de la sociedad.”*, e indica que la doctrina difiere en cuanto a la naturaleza jurídica del beneficio que la sociedad obtiene con la referida prima, dado que *“Unos la consideran simplemente una utilidad. Otros sostienen que debe incrementar las reservas legales (con lo cual llegan indirectamente a la misma conclusión, pues las reservas están compuestas, necesariamente, con beneficios o superávits). Otros las consideran una reserva patrimonial, pues no se origina en utilidades generadas por la*

<sup>3</sup> Conforme a lo señalado en el Informe N.º 029-2020-SUNAT/7T0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/029-2020-7T0000.pdf>).

<sup>4</sup> Salvo excepciones previstas en la misma Ley.

<sup>5</sup> Resulta pertinente señalar que el artículo 84 de la LGS establece que las acciones sólo se emiten una vez que han sido suscritas y pagadas en por lo menos el veinticinco por ciento de su valor nominal, salvo en el caso de aportes en especie, el cual se estará a lo dispuesto en su artículo 76.



empresa sino en aportes suplementarios de los socios sin contrapartida en el pasivo capital social.

En suma, las primas no integran el capital social ni se integran a la cuenta capital del pasivo social. Tampoco generan acciones por su importe, con lo cual no incrementan la participación del accionista en la sociedad. Pero, por otra parte, elevan automáticamente el patrimonio neto de la sociedad, en favor de la sociedad y de todos sus accionistas, incluyendo a los propios aportantes de las primas, desde que se contabilizan en el pasivo, en una cuenta del patrimonio neto que se denomina generalmente “**primas suplementarias de capital**”

Son en tal virtud una “**aportación suplementaria**” que incrementa el patrimonio neto. Como tal son un superávit o beneficio que no tiene carácter de utilidades operativa sino de ganancia extraordinaria. Y como utilidad las trata el artículo 233 de la LGS, al permitir su distribución como dividendo, su capitalización o su integración a la reserva legal, en las condiciones que dicha norma señala”<sup>(6)</sup>.

De lo expuesto fluye que prima de capital es el monto adicional pagado por las acciones sobre su valor nominal, siendo que los términos y condiciones de su pago, así como su aplicación están sujetos a lo que establezca la ley, la escritura pública de constitución o el acuerdo de la junta general de accionistas, que tienen la naturaleza de aportes complementarios, los cuales, si bien incrementan el patrimonio neto de la sociedad, no califican como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta para la sociedad<sup>(7)</sup>.

Ahora bien, una vez suscritas las acciones emitidas con prima<sup>(8)</sup> se genera el derecho de la sociedad sobre el importe suscrito, incluida la prima; por lo que si esta no fue pagada y es condonada<sup>9</sup>, ello implicará la renuncia que hace la



<sup>6</sup> Elías Laroza, Enrique. Derecho Societario Peruano-La Ley General de Sociedades del Perú. Tomo I. Editora Normas Legales, Lima 1999, págs. 210 y siguientes.

<sup>7</sup> Sobre el particular, el párrafo 4.68 del Marco Conceptual para la Información Financiera (Oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 001-2020-EF/30) define a los ingresos como los incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio. A su vez, el párrafo 4.69 señala que los gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio; concluyendo en el párrafo 4.70 que de estas definiciones de ingresos y gastos se deduce que las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son ingresos, y las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son gastos.

<sup>8</sup> Según Enrique Elías, citado por Julio Salas Sánchez, "suscribir una acción es el acto por el cual una persona manifiesta la voluntad de ser el titular de la misma, asumiendo los derechos y obligaciones que se deriven de tal titularidad y, concretamente, la obligación de aportar a la sociedad el valor convenido por la acción en la forma y condiciones establecidas". (Salas Sánchez, Julio, Apuntes sobre el capital social de las sociedades anónimas en la nueva Ley General de Sociedades, disponible en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15799/16231> .

<sup>9</sup> Sobre el particular, en el Informe N.º 021-2003-SUNAT/2B0000 (Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i0212003.htm>) se ha establecido que la condonación constituye un acto de liberalidad del acreedor de la deuda, el cual renuncia a su derecho a cobrar la misma en forma total o parcial. Es decir que, el condonar total o parcialmente la deuda no implica que se hubiere modificado el valor de la operación sino simplemente que el acreedor ha abandonado voluntariamente su derecho a cobrar su acreencia.

sociedad a su derecho a cobrarla, acto que no genera un ingreso para la sociedad emisora que pueda ser gravado con el impuesto a la renta.

3. Respecto de la segunda consulta, cabe indicar que la condonación del pago de la prima de capital realizada por la sociedad emisora de las acciones a favor del adquirente (persona natural) de estas genera un beneficio para esta última; no obstante, este constituirá ingreso gravado en la medida en que se encuentre comprendido como tal en la LIR.

Al efecto, cabe señalar que la suma correspondiente a la condonación de la prima en mención no califica como renta producto (al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos), ganancia de capital (al no ser resultado de la enajenación de bienes de capital) o renta imputada (al no haber norma que así lo establezca), previstas en el artículo 1 de la LIR previamente citado.

Así, por su naturaleza la condonación de una acreencia calificaría como una operación que proviene de operaciones con terceros, supuesto recogido en el inciso c) del artículo 1 de la LIR concordado con el penúltimo párrafo del artículo 3 de la misma LIR<sup>(10)</sup>; no obstante, a tenor de lo previsto en el inciso g) del artículo 1 del Reglamento, la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Como puede observarse, la LIR y su Reglamento recogen la teoría de flujo riqueza, la cual, de acuerdo con el criterio expuesto por la Administración Tributaria<sup>(11)</sup>, (...) *se aplica de modo general a las empresas y, solo por excepción (cuando la norma expresamente lo señala), a los demás sujetos que no tienen ese carácter (...)*.

En tal virtud, toda vez que la normativa del impuesto a la renta no ha establecido expresamente que, los ingresos derivados de la condonación de una obligación a favor de una persona natural sin negocio constituya renta gravada, el beneficio obtenido por la persona natural por la condonación de la prima de capital que efectúa la sociedad emisora de las acciones no genera un ingreso gravado con el impuesto a la renta.

## CONCLUSIÓN

Tratándose de una persona natural sin negocio domiciliada en el Perú que suscribe acciones emitidas, por aporte de capital, por una sociedad también domiciliada por un importe equivalente a su valor nominal más una prima de

<sup>10</sup> Según el cual, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

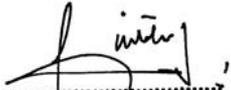
<sup>11</sup> En el Informe N.º 066-2019-SUNAT/7T0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i066-2019-7T0000.pdf>).



capital, siendo que, con posterioridad a dicha emisión, la sociedad decide condonar (al adquirente) el pago de esta última:

1. La condonación de la prima en mención no genera renta gravada para la sociedad emisora.
2. Tal operación tampoco genera renta gravada para la persona natural.

Lima, 13 de agosto de 2020.



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

smr

CT00169-2020

CT00176-2020

IMPUESTO A LA RENTA – Condonación del pago de prima de capital a favor de persona natural.