

INFORME N.º 140-2020-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. Si la fusión internacional no incluye un pacto de revalorización de activos, siendo que estos se transfieren a su valor en libros, ¿existe ganancia de capital alguna bajo la Ley del Impuesto a la Renta gravada con este impuesto?
2. En caso contrario, si en la fusión internacional sí se pactase la revalorización de activos, ¿ello es susceptible de generar una ganancia de capital bajo la Ley del Impuesto a la Renta gravada con este 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").

ANÁLISIS:

1. El artículo 104 de la LIR establece que, tratándose de reorganización de sociedades o empresas⁽¹⁾, las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:

¹ El artículo 65 del Reglamento de la LIR dispone que, para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la LIR (referido a la reorganización de sociedades o empresas), se entiende como reorganización de sociedades o empresas, entre otros, a la reorganización por fusión bajo cualquiera de las dos (2) formas previstas en el artículo 344 de la Ley N.º 26887, Ley General de Sociedades (una de esas formas a las que alude este artículo es la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente, la cual origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas; siendo que la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas).



1. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias estará gravado con el impuesto a la renta. En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.
2. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el impuesto a la renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.
3. En caso que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 de la LIR⁽²⁾.

El mencionado artículo 32 de la LIR prevé 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; y que si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

2. Por su parte, esta administración tributaria ha señalado que:
 - a) Si una sociedad es fusionada por absorción y se opta por el régimen previsto en el numeral 2 del artículo 104 de la LIR, la ganancia obtenida como consecuencia de la revaluación de sus activos, que viene a ser la diferencia obtenida entre el mayor valor atribuido a estos y el costo computable, no estará gravada con el Impuesto a la Renta, en tanto la empresa que haya generado dicha ganancia no la distribuya ni en efectivo ni en especie⁽³⁾.

² Nótese que solo respecto al supuesto a que se refiere este numeral (que es el caso en que las sociedades o empresas no acordaran la revaluación voluntaria de sus activos) se alude a que no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 32 de la LIR.

³ En el Informe N.º 036-2007-SUNAT/2B0000 (disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0362007.htm>).



- b) Si bien el artículo 104 de la LIR no resulta aplicable a la reorganización de sociedades o empresas que tienen la condición de no domiciliadas, sirve para comprender la concepción que el legislador tiene, en el ámbito tributario, respecto de las reorganizaciones⁽⁴⁾.
- c) Como producto de la fusión la sociedad absorbida transmitiría o enajenaría a favor de la sociedad absorbente, entre otros, el establecimiento permanente.

Además, 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 en territorio peruano, cuyos activos están asignados para el desarrollo de actividades económicas en el país, y que califica como un bien de capital, las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la enajenación en cuestión calificarán como rentas gravadas de fuente peruana⁽⁵⁾.

- d) El que se haya dispuesto que en una fusión por absorción la transferencia del bloque patrimonial sea a título universal, únicamente tiene por finalidad que las sociedades involucradas en el proceso de fusión no se vean obligadas a celebrar una serie de actos jurídicos, independientes de dicho proceso, a fin de dotar de formalidad la transferencia de los activos y pasivos integrantes del patrimonio transferido de la sociedad que se extingue.

Por lo demás, es de hacer notar que aun cuando en la fusión por absorción se transfieren en bloque los activos y pasivos de la sociedad absorbida, ello no desnaturaliza el hecho de que su realización conlleva la transferencia de cada uno de los citados activos a la sociedad absorbente⁽⁶⁾.

3. De lo antes señalado fluye que:

- a) El artículo 32 de la LIR establece una regla general de valoración conforme a la cual, en cualquier caso de transferencias de propiedad a cualquier título (la fusión por absorción es un caso de transferencia de propiedad de la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente), el valor asignado a los bienes, para efectos del impuesto a la renta, debe

⁴ En el Informe N.º 229-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2292005.htm>).

⁵ En el Informe N.º 61-2020-SUNAT/7T0000 (disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i061-2020-7T0000.pdf>).

⁶ En el Informe N.º 9-2020-SUNAT/7T0000 (disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i009-2020-7T0000.pdf>).



ser el de mercado; regla que también resulta de aplicación tratándose de la fusión entre sociedades no domiciliadas.

Así pues, sea que en la fusión por absorción las partes intervinientes pacten o no la revalorización de los activos (y que estos, en consecuencia, se transfieran a su valor revaluado o a su valor en libros, respectivamente), la SUNAT tiene la facultad de ajustar dicho monto al valor de mercado a que alude el párrafo anterior.

- b) Es posible que resulten ganancias como consecuencia de las transferencias de activos con motivo de reorganizaciones societarias⁽⁷⁾ en los casos en que el valor de mercado de tales activos sea mayor a su costo computable; así como también pérdidas, en los casos en que su valor de mercado sea menor a su costo computable.
 - c) La transferencia en bloque de activos en una fusión por absorción (que incluye el caso en que el objeto de la transferencia es el negocio que da origen al establecimiento permanente en el Perú) no desnaturaliza el hecho de que su realización conlleva la transferencia de cada uno de los citados activos a la sociedad absorbente; en la que, considerando lo señalado en el literal precedente, existe la posibilidad de que haya rentas (ganancias de capital) que se pongan de manifiesto, que estarían gravadas con el impuesto a la renta.
4. Teniendo en cuenta lo antes señalado, 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 la que la sociedad no domiciliada absorbente no cuenta con un establecimiento permanente o sucursal en el Perú:
- a) En el caso que la fusión internacional no incluya un pacto de revalorización de activos, y, por tanto, estos se transfieran a su valor en libros, existe la posibilidad de que se genere ganancias de capital gravadas con el impuesto a la renta, considerando el valor de mercado de tales activos, lo cual tiene que evaluarse en cada caso concreto.
 - b) En caso contrario, en los casos en que en la fusión internacional sí se pactase la revalorización de activos, también existe la posibilidad de que se genere ganancias de capital gravadas con el impuesto a la renta, considerando el valor de mercado de tales activos, lo cual tiene que evaluarse en cada caso concreto.

⁷ La fusión por absorción es una forma de reorganización societaria.

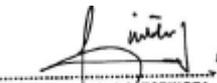


CONCLUSIONES:

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 la que la sociedad no domiciliada absorbente no cuenta con un establecimiento permanente o sucursal en el Perú:

- a) En el caso que la fusión internacional no incluya un pacto de revalorización de activos, y, por tanto, estos se transfieran a su valor en libros, existe la posibilidad de que se genere ganancias de capital gravadas con el impuesto a la renta, considerando el valor de mercado de tales activos, lo cual tiene que evaluarse en cada caso concreto.
- b) En caso contrario, en los casos en que en la fusión internacional sí se pactase la revalorización de activos, también existe la posibilidad de que se genere ganancias de capital gravadas con el impuesto a la renta, considerando el valor de mercado de tales activos, lo cual tiene que evaluarse en cada caso concreto.

Lima, 22 de diciembre de 2020



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

ncf
CT00424-2020 y CT00425-2020
IR - Fusión por absorción de sociedad no domiciliada con establecimiento permanente