

Últimos pronunciamientos de la SUNAT y el Tribunal Fiscal

Recientemente se ha publicado en la página web de la SUNAT Informes en los cuales se pronuncia respecto a diversos temas. De igual manera, el Tribunal Fiscal ha publicado en su página web Resoluciones diversas.

A continuación, resumimos los aspectos más relevantes:

1) Obligaciones de Beneficiario final en fideicomisos de titulización y fondos mutuos

En el Informe No. 046-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha señalado los alcances de la obligación de identificar el beneficiario final (en adelante, "BF") en el fideicomiso de titulización, y la obligatoriedad de presentar la declaración jurada informativa tratándose de fondos mutuos.

a) Beneficiario Final en el fideicomiso de titulización

Basándose en lo establecido en el Oficio No 3394-2019-SMV/06 del 28 de junio de 2019, la SUNAT señala que "en el fideicomiso de titulización, las personas naturales que adquieren los valores o bonos de titulización emitidos con cargo al patrimonio fideicometido califican como inversionistas o fideicomisarios".

En ese sentido, dado que los fideicomisarios de un fideicomiso califican como sus beneficiarios finales, se puede afirmar que tratándose de un fideicomiso de titulización, en el cual la sociedad tituladora emite valores con contenido crediticio (emisión de bonos), la persona natural que percibe los resultados de dichos bonos, por tener la calidad de inversionistas, ostenta la condición de fideicomisarios, por ende, califica como BF de dicho ente jurídico.

b) Obligatoriedad de presentar la declaración jurada informativa tratándose de fideicomisos de titulización y de fondos mutuos

De acuerdo con los párrafos 3.1 y 3.2 del artículo 3 del Reglamento del Decreto Legislativo No. 1372, se encuentran obligados a presentar la declaración de BF las personas jurídicas domiciliadas conforme con el artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta en el país o entes jurídicos constituidos en el país; así como las personas jurídicas no domiciliadas y los entes jurídicos constituidos en el extranjero.

Asimismo, conforme con el Informe No 388-2019-EF/61.01, la Dirección General de Política Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas sostiene que no existe ninguna excepción en el mencionado Decreto Legislativo a identificar y declarar a los beneficiarios finales de los entes jurídicos como los fondos mutuos de inversión en valores o fondos de inversión. Además, respecto de que los partícipes o inversionistas titulares de cuotas de participación en un fondo mutuo de inversión en valores puedan variar continuamente, se ha previsto facilidad en presentar la declaración cuando ocurre el cambio de titularidad de la cuota en un plazo de cinco días hábiles del mes siguiente, de acuerdo con el párrafo 9.2 del artículo 9 del Reglamento señalado.

En consecuencia, SUNAT concluye que tanto los fideicomisos de titulización como los fondos mutuos de inversión en valores, en su condición de entes jurídicos, se encuentran obligados a presentar la declaración jurada informativa de beneficiario final identificando a todos sus beneficiarios finales, así como a actualizarla cada vez que detecten que dicha información ha cambiado; no habiéndose dispuesto excepción alguna a esta obligación.

2) Normas sobre depreciación y amortización dispuestas por el Decreto Legislativo No. 1488 y el Decreto Supremo No. 059-96-EF

En el Informe No. 057-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT se pronuncia respecto del régimen de depreciación y amortización aplicable para las empresas que hayan suscrito contratos de concesión que les habiliten a aplicar los beneficios dispuestos por el Decreto Supremo No. 059-96-EF ("TUO de Ley de Concesiones") sobre aquellos bienes que cumplan las condiciones para aplicar los beneficios dispuestos por el Decreto Legislativo No. 1488 ("DL 1488").

a) ¿Se puede optar por aplicar cualquiera de los dos regímenes?, ¿pueden optar por no aplicar ninguno de los dos regímenes?

De acuerdo al artículo 10 del DL 1488, el cual señala que los contribuyentes que, en aplicación de leyes especiales, gocen de porcentajes de depreciación mayores a los establecidos en este decreto legislativo, pueden aplicar esos porcentajes mayores.

En consecuencia:

Si el porcentaje de depreciación aplicable según el artículo 22 del TUO de la Ley de Concesiones resulta:	Mayor al que establece el DL 1488	Podrán optar por aplicar el porcentaje establecido en el referido artículo 22 o en el DL 1488.
	Menor al que establece el DL 1488	Deberán aplicar los porcentajes que señale el DL 1488.

b) Si la empresa que ha suscrito un contrato de concesión hubiese suscrito también un convenio de estabilidad jurídica que impide aplicar lo dispuesto en el DL 1488, ¿pueden renunciar al convenio de estabilidad jurídica y optar por aplicar los beneficios dispuestos por el DL 1488 sobre los bienes de la concesión?, ¿pueden renunciar al convenio de estabilidad jurídica y optar por no aplicar ninguno de los dos regímenes?

Al respecto, debe considerarse que el artículo 12 del DL 1488 señala que lo previsto en dicha norma no es de aplicación a las inversiones que a la fecha de su publicación estuvieran comprendidas en los convenios de estabilidad jurídica suscritos al amparo de los Decretos Legislativos Nos. 662 y 757 y en otros contratos suscritos con cláusulas de estabilidad tributaria, aun cuando respecto de dichas inversiones no haya iniciado el plazo de estabilidad; salvo la renuncia a dichos convenios o contrato.

c) ¿El método de depreciación para los bienes recogido en el DL 1488 es el de "línea recta"?

Deben distinguirse dos supuestos distintos:

Artículos de DL 1488	Método de depreciación
Bienes comprendidos en los artículos 5 y 8	Cualquier método de depreciación, con la única limitación de que solo será deducible el monto que resulte de aplicar el porcentaje máximo de depreciación anual señalado en dichos artículos sobre el valor depreciable.
Bienes comprendidos en el artículo 7	Método de depreciación de línea recta.

d) ¿El porcentaje de depreciación aplicado para los bienes recogidos en el DL 1488, debe ser determinado conforme a la vida útil del bien o independientemente de ella?

La determinación de los porcentajes de depreciación aplicado a los bienes recogidos en los artículos 5, 7 y 8 del DL 1488, no se realiza sobre la vida útil de los bienes sobre los que se aplican.

Artículos del DL 1488	Aplicación del porcentaje de depreciación
Bienes comprendidos en los artículos 5 y 8	Los porcentajes de depreciación constituyen los máximos deducibles anualmente; en ese sentido, operan como topes del monto deducible.
Bienes comprendidos en el artículo 7	El porcentaje de depreciación del veinte (20%) por año, al aplicarse mediante el método de línea recta implicará que se deprecie en un período de cinco (5) años, independientemente de que su vida útil sea mayor o menor

3) Efectos tributarios de la condonación de primas de capital a una persona natural sin negocio

En el Informe No. 065-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha señalado cuál sería tratamiento aplicable si una sociedad domiciliada condona a una persona natural domiciliada sin negocio el pago de la prima de capital, que se obligó a desembolsar en la suscripción de acciones.

Al respecto, la SUNAT indica que, de conformidad con la legislación societaria, la 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. Bajo la normativa societaria, las primas 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.

En esa línea, si la prima no fue pagada y posteriormente es condonada, ello implicará la renuncia que hace la 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.

De otro lado, si bien 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; 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). La operación calificaría como una operación que proviene de operaciones con terceros; no obstante, dicho concepto abarca la renta 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; no encontrándose incluidos los ingresos que pueda recibir una persona natural sin negocio.

Por tanto, no se generaría para la persona natural sin negocio un ingreso gravado en la Ley del Impuesto a la Renta.

4) Tratamiento aplicable a la adquisición de inmueble constituido por terreno y edificación, con el objeto de demoler la edificación

En el Informe No. 070-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha señalado cuál sería tratamiento aplicable para los fines del Impuesto a la Renta, en la adquisición de un inmueble conformado por terreno y edificación, el cual fue adquirido con la intención de demolerla a efectos de construir una nueva edificación que será utilizada como su activo fijo.

La Ley del Impuesto ha establecido que son deducibles de la renta bruta las depreciaciones por desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría. En el supuesto de la consulta, el inmueble adquirido no será utilizado por la compañía, dado que la edificación será demolida.

En consecuencia, la SUNAT procedió a analizar si se trataría de un gasto deducible al amparo del principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la Ley. Para ello, SUNAT cita los párrafos 7, 58 y 67 de la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, y arriba a las siguientes conclusiones:

- a) Los terrenos y los edificios son activos separados, que se contabilizan por separado, incluso si se adquieren de forma conjunta.
- b) El importe en libros de un activo se dará de baja en cuentas cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- c) La pérdida surgida al dar de baja un activo se incluye en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas.

En consecuencia, se puede afirmar que la edificación construida con el objeto de ser demolida constituye un activo distinto del terreno sobre el cual yace, y que cuando se da de baja dicho activo en razón de su demolición se genera una pérdida total irrecuperable e irreversible, la cual incide en el resultado del periodo.

Ahora bien, toda vez que dicha demolición es necesaria para construir la nueva edificación que será utilizada como activo fijo de la aludida empresa, se puede afirmar que con ello es probable que dicha empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de este, por lo que indirectamente se vincula con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente. En consecuencia, la pérdida originada por la demolición en cuestión cumple con el principio de causalidad.

Por tanto, la empresa podrá deducir la pérdida constituida por la parte del valor de adquisición atribuible a la edificación a demoler en el ejercicio en sea dada de baja a consecuencia de su demolición.

5) Depreciación y amortización aplicable a las inversiones realizadas por titulares de una concesión

En el Informe No. 073-2020-SUNAT/7T0000, la SUNAT se pronuncia respecto del régimen de depreciación y amortización aplicable para las empresas titulares de una concesión al amparo de lo previsto en el Decreto Supremo No. 059-96-EF ("TUO de Ley de Concesiones").

Se consulta como debe tratarse el saldo pendiente de depreciación o amortización correspondiente a los bienes materia de la concesión, que vienen siendo depreciados/amortizados durante el periodo de a concesión vigente, luego de ocurrida la extensión de dicho plazo: ¿Se debe depreciar o amortizar considerando el periodo remanente antes de la modificación del plazo o se debe considerar el plazo remanente modificado?

De acuerdo a la normativa vigente, el plazo de vigencia de una concesión es aquel indicado en el contrato respectivo, el cual no podrá ser superior a sesenta (60) años, incluidas sus ampliaciones o renovaciones; siendo que dicho plazo se computa a partir de la suscripción del contrato en mención.

En tal sentido, tratándose de bienes de una concesión que, para efectos tributarios, se están depreciando o amortizando íntegramente durante el periodo que reste para el vencimiento del plazo de dicha concesión, si dicho plazo es ampliado, deberá considerarse este último para efectos de la depreciación o amortización del saldo del valor depreciable o amortizable a la fecha de ampliación del plazo.

6) Servicio prestado por un asociado como contribución a un contrato de asociación en participación

En la Resolución No. 6844-11-2019, el Tribunal Fiscal ha arribado a las siguientes conclusiones, respecto al tratamiento tributario aplicable a los servicios prestados por un asociado como contribución, en el marco de un contrato de Asociación en participación.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 440 de la LGS, el contrato de asociación en participación es aquél por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas, denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante a cambio de una determinada contribución, que puede ser en dinero, bienes o servicios.

En consecuencia, en el supuesto bajo análisis, el Asociado se obligó a prestar un servicio, a modo de contribución, en el marco de un contrato de asociación en participación, adquiriendo a cambio un derecho a participar en las utilidades del negocio del Asociante.

Al respecto, debe precisarse que, de conformidad con la Ley de IGV, para que un servicio se encuentre gravado con dicho impuesto debe ser oneroso, es decir, ser prestado a cambio de una retribución directa y no mediante un derecho expectatio.

Por tanto, el servicio prestado por un asociado como contribución a un contrato de asociación en participación no está gravado con el IGV, toda vez que no existe una contraprestación por el servicio prestado a modo de contribución; en esa línea, la referida contribución no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Como consecuencia de lo anterior, el asociante no puede gozar del crédito fiscal por el pago de la participación al asociado.

El presente Informativo Legal solo tiene el propósito de brindar información general sobre la materia tratada y no sustituye la asesoría u opinión para cada caso concreto.