



Tribunal Fiscal

N° 02614-4-2016

EXPEDIENTE N° : 4352-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta – Recuperación de Capital Invertido
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 15 de marzo de 2016

VISTA la apelación parcial interpuesta por
contra la Resolución de Intendencia N° 024-024-0022223/SUNAT de 19 de diciembre de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima¹ de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró la procedencia parcial de la solicitud de emisión de la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que si bien la Administración sustenta su posición en los artículos 20° y 21° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 57° de su reglamento, de ellos no se desprende la conclusión a la que ésta llega; asimismo, no existe texto alguno que de manera explícita haga alusión a que a las acciones provenientes de la reexpresión del capital social no son susceptibles de reconocerles un costo computable, por lo que en todo caso existiría un vacío legal.

Que refiere que del artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta se colige que éste reconoce como componente del costo computable al ajuste por inflación, siendo que los conceptos costo computable y costo de adquisición no son contradictorios entre sí.

Que indica que el literal c) del artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce como costo computable para las acciones provenientes de la reserva por reexpresión del capital social, un importe equivalente a su valor nominal, sin embargo, para la Administración el concepto de reserva por reexpresión de capital está referido a una situación distinta al de capitalización del ajuste por inflación asociado al capital social, y si bien el monto reparado corresponde a este último concepto, el hecho que no haya utilizado el término “reserva”, no cambia su naturaleza; y que en caso para la Administración exista una diferencia entre ambos conceptos, debió establecer claramente en qué consiste ésta y no limitarse a dar un sustento genérico en la resolución apelada.

Que refiere que al no existir definición legal de ajuste por inflación, corresponde remitirse a la contenida en el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, y que de las citadas normas se advierte que la intención del legislador ha sido proteger el costo computable de las partidas no monetarias, gravando las ganancias obtenidas y de ser el caso permitir el arrastre de las pérdidas tributarias en caso el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) fuera negativo; que dentro de la definición de ajuste por inflación, existen dos conceptos que podrían llevar a confusión: reexpresión de la partida no monetaria y el REI, no advirtiendo el término “Reserva por Reexpresión de Capital”, utilizado por la Administración como criterio para desconocer el costo computable de las acciones materia de análisis.

Que considera que le son de aplicación los criterios establecidos en los Informes N° 089-2006-SUNAT/2B0000, 198-2009-SUNAT/2B0000 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02096-2-2006 y 00353-11-2011.

Que la Administración señala que el importe por el cual no procede reconocer el costo computable, corresponde a acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión del capital social, lo que conforme con los artículos 20° y 21° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso a) del artículo 57° de su

¹ Actualmente Intendencia Lima.



Tribunal Fiscal

N° 02614-4-2016

reglamento, no forman parte del concepto de recuperación del capital invertido, y en ese sentido, no procede que se reconozca costo computable por tales acciones.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, las resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, como la de certificación de recuperación del capital invertido, son apelables ante el Tribunal Fiscal.

Que el 26 de setiembre, 25 y 30 de octubre, 7 y 13 de noviembre de 2012, de fojas 132a 135, 481a 483, 728, 734 y 744, la recurrente solicitó la emisión de la certificación para efecto de la recuperación del capital invertido, por el importe de S/.4'575,000.00, con relación a 7,575 acciones que fueran de su propiedad en la empresa _____ y que fueron objeto de los "Contratos de Venta de Acciones y/o Derechos sobre Acciones" a favor de _____ de fojas 461 a 466².

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 024-024-0022223/SUNAT apelada, de fojas 780 a 788, la Administración autorizó parcialmente la certificación solicitada, por el importe de S/.3'906,000.00, señalando en el rubro "Sustentación de Reparos" del Anexo a dicha resolución, que no procedía reconocer el costo computable de las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión de la cuenta capital por la suma de S/.669,000.00, al no formar parte del concepto de recuperación del capital invertido, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 20° y 21° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 57° de su reglamento, siendo dicho extremo materia de impugnación.

Que al respecto, el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de la misma ley, según sea el caso.

Que el inciso g) del citado artículo 76° precisa que para efecto de la retención establecida, se considera renta neta, sin admitir prueba en contrario, el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste, agregando que la deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que para tal efecto establezca el reglamento.

Que el inciso a) del artículo 57° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 062-2006-EF, norma aplicable a la fecha de presentación de las solicitudes materia de autos, señala que se entenderá por recuperación del capital invertido para efecto de aplicar lo dispuesto en el inciso g) del precitado artículo 76°, tratándose de la enajenación de bienes o derechos, el costo computable que se determinará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 20° y 21° de la ley y el artículo 11° del reglamento.

Que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

² Es preciso anotar que en dichos contratos también actuaron como vendedores: (i) CARDAL AKTIENGESELLSCHAFT, (ii) OSORNO AKTIENGESELLSCHAFT e (iii) INVERTA AKTIENGESELLSCHAFT, respecto de los cuales este Tribunal ha emitido las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06711-3-2015, 03459-1-2015 y 03460-1-2015, confirmando el extremo impugnado, referido a la recuperación del capital invertido por acciones provenientes de la capitalización de las reexpresiones de la cuenta capital.

 2 



Tribunal Fiscal

N° 02614-4-2016

Que el inciso c) del numeral 21.2 del artículo 21° de dicha ley, señala que para el caso de enajenación de acciones y participaciones, el costo computable, en el caso de acciones recibidas y participaciones reconocidas por capitalización de utilidades y reservas por reexpresión del capital, como consecuencia del ajuste integral, el costo computable será su valor nominal.

Que por su parte, el segundo párrafo del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 627³, que adoptó a partir del ejercicio gravable 1992, normas de ajuste integral por inflación de los estados financieros, señalaba que estaban obligadas a aplicar las normas de ajuste integral por inflación con incidencia tributaria las empresas, entendiéndose como tales a las personas jurídicas, empresas unipersonales, personas naturales y sucesiones indivisas que se dedicaran a alguna actividad lucrativa de extracción, producción, comercio o prestación de servicios, considerada renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el numeral 3 del Anexo 1 del citado decreto legislativo, disponía que los ajustes por inflación se contabilizaban en los libros oficiales, debiendo reflejarse en los estados financieros de la empresa, y el resultado de la reexpresión de cada cuenta no monetaria debía ser controlado en cuenta separada, para mantener el control contable del costo histórico en moneda nominal y del incremento por actualización.

Que el inciso a) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797, que regula las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, dispone que el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio, y precisa que el Resultado por Exposición a la Inflación (REI) resulta del mayor valor nominal atribuido al activo no monetario, menos los mayores valores nominales atribuidos al pasivo no monetario y al patrimonio neto.

Que el artículo 3° del Decreto Supremo N° 006-96-EF⁴ señala que los ajustes por inflación deberán contabilizarse en los libros oficiales, debiendo reflejarse en el balance general y en el estado de ganancias y pérdidas del período al que correspondan, y que el resultado de la reexpresión de cada cuenta no monetaria debe ser registrado en cuenta divisionaria separada, para mantener el control contable del costo histórico en moneda nominal y de los incrementos por actualización.

Que cabe indicar que conforme el inciso b) del artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituía renta gravada las acciones de propia emisión que correspondan a la reexpresión de capitales como consecuencia del ajuste integral por inflación.

Que de lo actuado y lo señalado en la resolución apelada, se advierte que las acciones reparadas por la Administración son aquellas emitidas como resultado de la capitalización de las reexpresiones de la cuenta capital formalizadas con las escrituras públicas que se detallan a continuación, cuyas copias obran en autos a fojas 9 a 40, 66 a 71 y 73 a 100:

ESCRITURA PÚBLICA	CONCEPTO	ACCIONES DE LA RECURRENTE	VALOR NOMINAL DE LA ACCIÓN	COSTO COMPUTABLE REPARADO
11/10/1994	Reexpresión del capital como consecuencia del ajuste integral por inflación de los estados financieros al cierre del ejercicio 1993.	122	S/.1,000.00	S/.122,000.00

³ Con dicho decreto legislativo, publicado el 30 de noviembre de 1990, se adoptaron a partir del ejercicio 1992 las normas de ajuste integral por inflación de los estados financieros, siendo derogado por el Decreto Legislativo N° 797, estableciendo a partir de 1996 sólo la obligación de efectuar el ajuste por inflación del balance general, esto es, la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance.

⁴ Reglamento de normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

3



Tribunal Fiscal

N° 02614-4-2016

20/07/1995	Reexpresión del capital como consecuencia del ajuste integral por inflación de los estados financieros al cierre del ejercicio 1994.	78	S/. 1,000.00	78,000.00
11/06/1996	Ajuste de la cifra del capital por aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general (ejercicio 1995).	130	S/. 1,000.00	130,000.00
15/07/1997	Ajuste de la cifra del capital por aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general (ejercicio 1996).	184	S/. 1,000.00	184,000.00
03/07/1998	Ajuste de la cifra del capital por aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general (ejercicio 1997).	155(*)	S/. 1,000.00	155,000.00
TOTAL				669,000.00

(*) Serie A 78 acciones y Serie B 77 acciones)

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el criterio adoptado por la Resolución N° 05599-2-2006, "una empresa que recibió acciones como resultado de la capitalización de la reexpresión del capital social, puede optar por capitalizar la reserva por reexpresión del capital (conformada por el importe de dichas acciones), pudiendo emitir las respectivas acciones que a su vez distribuirá entre sus propios accionistas, siendo a este último tipo de acciones a las que se refiere el artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando regula el costo computable de las acciones provenientes de la capitalización de la reserva de capital por reexpresión del capital, no estando comprendido el monto de las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión del capital".

Que en tal sentido, estando a las normas anteriormente citadas y al criterio glosado, no se encuentran comprendidas en el concepto de recuperación del capital invertido las acciones provenientes de la capitalización de las reexpresiones de la cuenta capital, como sostiene la recurrente, criterio que además ha sido ratificado por este Tribunal en las Resoluciones N° 14469-4-2014 y 03056-1-2015.

Que por tanto, no procede que se reconozca el costo computable por tales acciones, correspondiendo, por consiguiente, confirmar la resolución apelada en el extremo impugnado.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a la presunta existencia de un vacío legal en las normas que regulan la certificación de recuperación de capital invertido, pues de la lectura del inciso c) del artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta antes expuesto, se aprecia que solo se reconoce costo computable de las acciones recibidas por la capitalización de reservas por reexpresión de capital, por lo que de acuerdo con el citado criterio de este Tribunal, no se encuentran comprendidas en el concepto de recuperación del capital invertido las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión de la cuenta capital.

Que con relación a los Informes N° 089-2006-SUNAT/2B0000 y 198-2009-SUNAT/2B0000, cabe indicar que, sin perjuicio que no son vinculantes para el Tribunal Fiscal según lo establece el artículo Código Tributario, no establecen criterio alguno en cuanto a la determinación del costo computable referido a las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión del capital.

Que por otro lado, la Resolución N° 02096-2-2006 declaró la nulidad de una resolución que autorizó parcialmente la emisión de la certificación para efecto de la recuperación del capital invertido solicitada por un sujeto no domiciliado, debido a que la Administración no había efectuado un análisis jurídico que





Tribunal Fiscal

N° 02614-4-2016

contuviera la exposición y/o desarrollo de las razones por las cuales consideraba que el ajuste por corrección monetaria no formaba parte del costo computable de parte de las acciones transferidas objeto de dicha solicitud, disponiendo que se emitiese nuevo pronunciamiento debidamente motivado y que para efecto de la determinación del monto de la recuperación del capital invertido debía tener en cuenta la norma aplicable al momento de la enajenación, por lo que dicha resolución no resulta aplicable al caso de autos.

Que asimismo, la Resolución N° 00353-11-2011 invocada, está referida a un caso en el que este Tribunal dispuso que la Administración verificara la información proporcionada por la solicitante y en base a ella determinara el costo computable del bien considerando el ajuste por inflación con incidencia tributaria; supuesto distinto al de autos en el que conforme con la documentación proporcionada por la recurrente se determina que no procede reconocer el costo computable de las acciones provenientes de la capitalización de la reexpresión de la cuenta capital.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 024-024-0022223/SUNAT de 19 de diciembre de 2012, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
ACNT/mgp