

Alerta Tributaria
Año 2018 N° 46
Fecha: 17/09/2018

Modificaciones sobre la Ley del Impuesto a la Renta

Deducción de gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad

El 13 de setiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1417, el cual establece disposiciones que promueven y fortalecen la inclusión de las personas con discapacidad en condiciones de igualdad, a través de medidas específicas que garanticen el ejercicio de sus derechos fundamentales.

Además, se establecen beneficios tributarios para los empleadores que contraten a personas con discapacidad

A continuación, los aspectos tributarios más relevantes de esta norma.

Comentario

- Se establece que los empleadores públicos y/o privados, generadores de rentas de tercera categoría, tendrán una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta (IR) sobre los gastos por ajustes razonables (en el proceso de selección y en el lugar de trabajo) para personas con discapacidad, en un porcentaje que será fijado por Decreto Supremo del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Se entiende por ajustes razonables a aquellas modificaciones y adaptaciones (ajustes) necesarias y adecuadas (razonables) requeridas para garantizar, a la persona con discapacidad, el pleno ejercicio del derecho al trabajo en igualdad de condiciones que los demás trabajadores.

Este Decreto Legislativo entró en vigencia el 14 de setiembre de 2018.

Inafectan del Impuesto a la Renta las ganancias por las transferencias de derechos de cobro que derivan de los contratos de Asociaciones Público Privadas (APP)

El día jueves 13 de setiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1418 que establece disposiciones referentes a la modificación de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), siendo lo más relevante:

Comentario

Inafectan del Impuesto a la Renta las ganancias por las transferencias de derechos de cobro que derivan de los contratos de APP

El contrato de APP es el documento que regula la ejecución del proyecto de APP entre el Estado y el inversionista.

En el marco de dicho contrato, para que el inversionista pueda recuperar su inversión tiene a su favor un derecho de cobro que puede configurarse bajo diversas modalidades como el cobro de una tarifa a los usuarios o el cobro de un monto pre acordado con el Estado.

En ese sentido, las ganancias por transferencias de cobro que derivan de contratos de APP estarán inafectas del IR, siempre que el adquirente de los derechos de cobro asuma el riesgo crediticio según lo señalado en los contratos.

Esta inafectación se mantiene vigente sin límite temporal; a diferencia de las exoneraciones establecidas en la LIR, que tienen una vigencia limitada.

El presente Decreto Legislativo entra en vigencia el 01 de enero de 2019.

Se amplían los supuestos en los que se configurará la existencia de un establecimiento permanente, asimismo, se establece nuevo límite para la deducción de intereses, se modifica el tratamiento de las enajenaciones indirectas y se incorpora el crédito indirecto

El día jueves 13 de setiembre de 2018, se publicó el Decreto Legislativo N° 1424 que dispone la modificación de aspectos vinculados al IR en las siguientes materias:

- (i) Rentas obtenidas por establecimientos permanentes.
- (ii) Rentas obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones de personas jurídicas.
- (iii) Tratamiento del crédito directo y el crédito indirecto a fin de atenuar la doble imposición económica.
- (iv) Tratamiento de la deducción de gastos por intereses.

A continuación, exponemos lo más relevante de esta norma:

Comentario

1. Establecimientos permanentes

Con el objetivo de determinar si las rentas obtenidas por un sujeto del exterior que desarrolla una determinada actividad, se encuentran sujetas a imposición en el Perú, se ha visto conveniente efectuar las siguientes modificaciones:

- Definición de Establecimiento Permanente (EP)

Se recoge legislativamente la definición de EP y se amplían los supuestos que configuran un EP. En ese sentido, se establecen las siguientes disposiciones en lo referente a lo que es considerado como EP:

- (i) Se mantiene la definición general según la cual un EP es todo lugar fijo de negocios en el que un sujeto del exterior desarrolle su actividad de manera parcial o total.

Asimismo, se establece que las sedes dirección, sucursales, agencias, almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, pese a ser diferentes, forman parte de un mismo concepto general, que es el de EP.

- (ii) Se amplía el concepto de EP a las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje; así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, siempre que tengan una duración mayor a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.
- (iii) Se amplía el concepto de EP a la prestación de servicios, cuando se realice en el país para un mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, siempre que tenga una duración mayor a 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses.
- (iv) Se amplía el concepto de EP a las personas que concluyan habitualmente contratos o desempeñen

habitualmente un rol principal en la conclusión de contratos rutinarios de entidades del exterior, siempre que se celebren en nombre de dichos sujetos, para la disposición de bienes de su propiedad o bienes sobre los que se tiene derecho al uso, con el fin de que sirvan para la prestación de sus servicios.

Cabe señalar que para el caso del punto (ii) y (iii), el plazo se computará de manera distinta cuando medien partes vinculadas de la entidad del exterior, que desarrollen actividades idénticas, sustancialmente similares o conexas. En ese sentido, cuando la situación descrita acontezca, los plazos del EP y de las vinculadas se sumarán a efectos de determinar el plazo referido.

- Exclusión del Concepto de EP

No existirá un EP en los siguientes supuestos:

- (i) El lugar en el que se desarrolle una actividad de carácter preparatorio o auxiliar. Esto debido a que no constituye en sí el desarrollo del negocio de la entidad del exterior de manera parcial o total.
- (ii) La persona que actué por cuenta de la entidad del exterior en el Perú, siempre que lo haga como agente independiente y actué por esta en el curso ordinario de su actividad.

Se considera que no actúa independientemente cuando:

- Realice más del 80% de las actividades de una entidad del exterior y sus relaciones comerciales y financieras difieran de las pactadas entre partes independientes.
- Realice más del 80% de las actividades de una entidad del exterior con la que esté vinculada.

- Condición de domicilio

Ahora, un EP en el Perú puede provenir de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior. En ese sentido, todo EP que provenga de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior (no solo de personas naturales y jurídicas) tendrá la condición de domiciliado.

Dicha condición solo es aplicable para aquellas rentas que tengan un vínculo objetivo con la jurisdicción peruana; es decir, aquellas que sean de fuente peruana.

Por otro lado, los diversos EP, que provengan de una misma entidad del exterior, y que realicen actividades claramente diferenciables, serán considerados como contribuyentes independientes en el Perú.

2. Enajenación indirecta de acciones o participaciones

Una enajenación indirecta se produce cuando se transfieren acciones o participaciones de personas jurídicas del exterior que, a su vez, son propietarias (de forma directa o no) de acciones y participaciones de personas jurídicas domiciliadas en el Perú. Dicha operación estará gravada siempre que supere, de manera conjunta, el

test de participación significativa y el test de transferencia significativa.

En ese sentido, con la finalidad de perfeccionar el tratamiento impositivo de dichas operaciones, se han planteado las siguientes modificaciones:

- Test de participación significativa

Ahora, para determinar el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el Perú, deberá considerarse a todas aquellas personas jurídicas domiciliadas que sean de propiedad de la persona jurídica del exterior. De esta forma, se suprime el tope que existía de tres personas jurídicas domiciliadas que eran de propiedad de una persona jurídica del exterior.

Cabe señalar que a efectos de determinar el valor de mercado al que hace alusión el test de participación significativa, se podrá considerar el método de flujo de caja descontado, el valor de participación patrimonial incrementado por la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), de manera adicional a los métodos ya establecidos.

- Test de transferencia significativa

La enajenación de acciones o participaciones de la persona jurídica del exterior, que sea igual o supere el 10% de su capital, podrá ser realizada por el enajenante y sus partes vinculadas, ya sea mediante una sola operación u operaciones simultáneas o sucesivas.

- Presunciones

Se incorpora una nueva presunción según la cual existirá enajenación indirecta cuando el importe total de las acciones o participaciones de la persona jurídica domiciliada en el Perú, que son materia de enajenación indirecta en un periodo cualquiera de 12 meses, sea igual o mayor a 40,000 UIT.

Asimismo, se presume que existirá enajenación indirecta cuando se transfieran o emitan (como consecuencia de un aumento de capital) acciones o participaciones de personas jurídicas residentes en un país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición. Esto no aplicará cuando el enajenante acredite que no se ha cumplido el test de participación significativa y el test de transferencia significativa.

- Base imponible

El ingreso gravable no puede ser menor al valor de mercado de las acciones o participaciones que se enajenen indirectamente.

- Responsabilidad solidaria

La sucursal o establecimiento permanente domiciliado en el Perú de la persona jurídica del exterior que efectúa la enajenación indirecta será responsable solidario de esta.

Asimismo, dicho responsable solidario deberá proporcionar información referente a la enajenación indirecta, conformada por las acciones o participaciones que se enajenan, los valores de mercado, porcentajes de participación, aumento o reducción de capital, emisión y colocación de acciones o

participaciones, procesos de reorganización, valores patrimoniales y balances.

3. Deducibilidad de intereses provenientes de endeudamientos

Se incorporan nuevas limitaciones a efectos de deducir los intereses provenientes de endeudamiento en la determinación de la renta neta de tercera categoría:

- Nuevo límite

Se adiciona un nuevo límite según el cual el endeudamiento no debe exceder del monto resultante de aplicar el coeficiente (3) sobre el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior. Aquellos intereses que provengan del exceso de endeudamiento no serán deducibles.

- Excepciones

El nuevo límite planteado no es aplicable en los siguiente sujetos y tipos de endeudamiento:

- (i) Empresas del sistema financiero y de seguros señaladas en la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y seguros.
- (ii) Contribuyentes cuyos ingresos netos en el ejercicio gravable sean menores o iguales a 2500 UIT.
- (iii) Contribuyentes que desarrollen proyectos de investigación científica, infraestructura pública y otros similares mediante Asociaciones Público Privadas (APP).
- (iv) Endeudamiento para el desarrollo de proyectos de investigación científica, infraestructura pública y otros similares bajo la modalidad de Proyectos en Activos en el marco del D.L. N° 1224.
- (v) Endeudamiento proveniente de la emisión de valores mobiliarios de deuda, siempre que se realicen por oferta pública primaria en el Perú, debiendo estar colocada en un número mínimo de 5 inversionistas no vinculados al emisor y que dichos valores sean nominativos.

Cabe señalar que los intereses provenientes de los endeudamientos detallados en el punto (iv) y (v), deben ser utilizados para calcular el nuevo límite instaurado, que se basa en la cantidad de endeudamiento.

- Intereses no deducibles

Los intereses netos que excedan el 30% del EBITDA (renta neta luego de efectuada la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización) del ejercicio anterior no son deducibles.

Aquellos intereses que no sean deducibles podrán ser adicionados a los intereses de los 4 ejercicios posteriores, quedando sujetos al límite que señale el Reglamento.

Este nuevo límite tampoco será aplicable a los supuestos (i); (ii); (iv); y, (v) mencionados en el acápite

anterior, con la singularidad de que en el supuesto (iii) no hacen inclusión expresa de los proyectos ejecutados mediante APP.

Finalmente, se establece que a las deudas constituidas o renovadas hasta el 13.09.2018 se les aplicará las disposiciones vigentes a dicha fecha hasta el 31.12.2020.

4. Crédito directo e indirecto

Es aceptado internacionalmente que las diversas formas en que la doble imposición se presenta generan efectos nocivos en una determinada jurisdicción al desalentar las inversiones y el flujo de bienes y capitales, razón por la cual deben ser combatidas.

En ese sentido, a través de la referida norma se ha decidido regular los mecanismos para eliminar la doble imposición en los casos de distribución de utilidades. Dichos mecanismos están conformados por el crédito directo y el crédito indirecto.

- Crédito directo

El crédito directo es el crédito que se otorga por el pago de impuestos en el extranjero que realiza una entidad domiciliada en el Perú por la obtención de rentas de fuente extranjera.

En el caso peruano, dicho mecanismo de eliminación de la doble imposición es aplicable para las personas jurídicas detalladas en el artículo 14 de la Ley del IR que obtengan rentas de fuente extranjera, salvo para entidades constituidas en el exterior y EP de entidades constituidas en el exterior.

En ese sentido, es posible deducir el impuesto a la renta pagado o retenido en el exterior por los dividendos o utilidades distribuidas en el exterior.

- Crédito indirecto

A diferencia del crédito directo, el crédito indirecto es el crédito que se concede a una entidad domiciliada en el Perú por el pago de impuestos en el extranjero que es realizado por otra entidad asociada o afiliada.

En el caso peruano, dicho crédito es concedido en dos situaciones:

- (i) Cuando el impuesto a la renta es pagado por la sociedad de primer nivel. Entiéndase que una sociedad de primer nivel es aquella que distribuye utilidades o dividendos a una entidad domiciliada en el Perú.
- (ii) Cuando el impuesto es pagado por una sociedad de segundo nivel. Entiéndase que una sociedad de segundo nivel es aquella que distribuye utilidades o dividendos a una sociedad de primer nivel.

- Requisitos para el uso del crédito

Dependiendo de la entidad que distribuya las utilidades o dividendos, se establecen diversos requisitos:

(i) Persona jurídica de primer nivel

- La persona jurídica domiciliada debe tener una participación directa de al menos 10% de las acciones de la sociedad de primer nivel, durante al menos 12 meses (anteriores a la fecha de distribución).
- La entidad domiciliada en el Perú debe adicionar a su renta neta el impuesto pagado por la persona jurídica de primer nivel.

(ii) Persona jurídica de segundo nivel

- La entidad domiciliada debe tener participación indirecta de al menos 10% del total de acciones de la sociedad de segundo nivel, durante al menos 12 meses (anteriores a la fecha de distribución).
- La persona jurídica de segundo nivel debe ser residente de un país que tenga acuerdo de intercambio de información con el Perú; o, residente en el mismo país de la sociedad de primer nivel.
- La entidad domiciliada en el Perú debe adicionar a su renta neta el impuesto pagado por la sociedad de primer y segundo nivel.

- Cálculo del crédito

El monto a deducir del IR será determinado por el menor monto que resulte de la comparación en base al procedimiento establecido por la norma para el caso de la sociedad de primer y segundo nivel.

- Restricciones

- (i) El crédito se toma en el ejercicio en el que se imputa la renta de fuente extranjera correspondiente a los dividendos o utilidades.
- (ii) El crédito debe originarse en el pago del impuesto realizado por sociedades que no sean residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o por rentas que estén sujetas a un régimen fiscal preferencial.
- (iii) Se debe acreditar la participación de la entidad domiciliada en la sociedad de primer y segundo nivel con documentos fehacientes.
- (iv) Se debe informar a la SUNAT los dividendos o utilidades que son distribuidos, conforme a las disposiciones que apruebe SUNAT.
- (v) El impuesto pagado en el exterior debe ser acreditado con un certificado de pago o retención expedido por la autoridad tributaria.
- (vi) No es considerado el impuesto pagado que no tenga carácter definitivo, que sea voluntario u optativo.

El presente Decreto Legislativo entrará en vigencia el 01 de enero de 2019, salvo a las disposiciones descritas en los “Intereses no deducibles”, que entran en vigencia el 01 de enero de 2021.

Establecen la definición de “devengado” en la LIR

El 13 de setiembre de 2018 se publicó el Decreto Legislativo N° 1425, el cual incorpora la definición del “devengado” en la LIR.

El Decreto tiene por objeto establecer una definición de devengo de ingresos y gastos en la LIR y regular su aplicación, a fin de otorgar seguridad jurídica.

A continuación, exponemos las disposiciones más relevantes de esta norma.

Comentario

1. El devengado y su aplicación en las rentas de tercera categoría

- (i) Se establece que los ingresos de tercera categoría se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieran fijado los términos precisos para su pago. (Lo resaltado es la nueva definición general del devengado)
- (ii) Cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en un futuro, el ingreso se devenga cuando ese hecho o evento ocurra.
- (iii) Se regula detalladamente cuándo se considera devengado un ingreso, para los siguientes casos particulares:
 - En la enajenación de bienes: El ingreso se devengará cuando se produzcan los hechos sustanciales para la generación del ingreso; esto se dará cuando ocurra lo primero entre los siguientes hechos:
 - Cuando el adquirente tenga el control sobre el bien, es decir, tenga el derecho a decidir sobre el uso del bien y a obtener los beneficios del mismo.
 - Cuando el enajenante haya transferido al adquirente el riesgo de la pérdida de los bienes.
 - En la prestación de servicios: Los ingresos se devengarán de acuerdo con el grado de su realización, para ello se establecen diversos métodos para calcular el grado de realización, debiendo escogerse el que mejor se ajuste a la naturaleza y características de la prestación.
 - En la cesión temporal de bienes por un plazo determinado: El ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo de cesión, salvo que sea aplicable un mejor método.
 - En las obligaciones de no hacer: El ingreso se devenga en forma proporcional al tiempo pactado para su ejecución.
 - En las transferencias de créditos cuando el adquirente no asuma el riesgo crediticio del deudor:

El ingreso se devengará conforme se van generando los intereses.

- En las expropiaciones: Los ingresos se devengan en los ejercicios gravables en que se ponga a disposición el valor de la expropiación o el importe de las cuotas del mismo.

(iv) Para casos distintos a los señalados en el punto (iii), se aplicará lo dispuesto en los puntos (i) y (ii).

También se prevé que cuando una operación involucre más de una prestación, el devengo de los ingresos se determinará en forma independiente por cada una de ellas.

(v) En el caso de Instrumentos Financieros Derivados (IFD), las rentas y pérdidas se consideran devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos:

- Entrega física del elemento subyacente.
- Liquidación en efectivo.
- Cierre de posiciones.
- Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla.
- Cesión de la posición contractual.
- Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

(vi) Para el caso de IFD que consideren como elemento subyacente exclusivamente el tipo de cambio de una moneda extranjera las rentas se imputan al cierre de cada ejercicio gravable teniendo en consideración las disposiciones de tipo de cambio previstas en el artículo 61 de la LIR.

(vii) El devengado se aplicará a los gastos, teniendo en cuenta las disposiciones señaladas en el punto (i) y (ii).

2. El devengado y su aplicación en las rentas de primera categoría

Estas rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen, debiendo aplicarse lo dispuesto en los puntos (i) y (ii) del numeral 1 de la presente alerta tributaria.

3. El devengado y su aplicación en las rentas de fuente extranjera

Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen, debiendo aplicarse lo dispuesto en el punto (ii) del numeral 1 de la presente alerta tributaria.

4. El devengado y su aplicación en empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un (1) ejercicio

A fin de reconocer en qué momento se devengan los ingresos que perciban estas empresas, se deberán usar cualquiera de los métodos señalados en el artículo 63 de la LIR. Además, solo se deberá aplicar las

disposiciones señaladas en los puntos (i), (ii) del numeral 1 de la presenta alerta.

El presente decreto entrará en vigencia el 01 de enero de 2019.

Nuestro equipo tributario: Klever Espinoza Ratto, Karenth Sotomayor Vargas, Fiorella López Prado,
Juan Navarro Bravo y Victoria Caicedo Pérez.

La presente alerta es brindada por el estudio Benites, Vargas & Ugaz Abogados con la finalidad de presentar información general sobre normas vigentes y otros aspectos que considera relevantes para las necesidades profesionales y empresariales cotidianas. La difusión a terceros o el empleo de esta información sólo podrá efectuarse mediante la autorización previa del Estudio, por lo que no se asume responsabilidad por su utilización no autorizada.

Av. 28 de Julio 1044 Lima 18 – Perú / Teléfono: (511) 615-9090 / Fax: (511) 615-9091
Calle Fray Bartolomé de las Casas 478, Urb. San Andrés, Trujillo / Teléfono: (044) 60-8866/ Fax: (044) 60-8867
Jr. Robles Arnao 1055 – Urbanización San Francisco, Huaraz / Telefax: (043) 72-4408 / e-mail: kespinoza@bv.u.pe