



Firmado digitalmente por:
GUILLERMO CESAR SOLANO
MENDOZA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 16/11/2023 09:21

INFORME N.º 000112-2023-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 16 de noviembre de 2023

MATERIA:

Respecto a las retenciones a las que se refiere el artículo 2 de la Ley N.º 30737, efectuadas a las personas jurídicas domiciliadas identificadas como sujetos de la categoría 1 de dicha ley, para efecto de la determinación del impuesto a la renta, se consulta lo siguiente:

1. Las retenciones transferidas al Fideicomiso de Retención y Reparación, ¿constituyen gasto deducible para los sujetos de la categoría 1 a quienes se les realiza la retención?
2. El pago de la reparación civil y las deudas tributarias exigibles de los sujetos de la categoría 1, efectuado por el Fideicomiso de Retención y Reparación, ¿constituye ingreso gravable para el sujeto que se beneficia con la cancelación de dichas obligaciones?

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 Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, "Reglamento de la LIR").
- Ley N.º 30737, Ley que asegura el pago inmediato de la reparación civil a favor del Estado peruano en casos de corrupción y delitos conexos, publicada el 12.3.2018 (en adelante, "Ley N.º 30737").
- Reglamento de la Ley N.º 30737, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 096-2018-EF, publicado el 9.5.2018, en adelante, "Reglamento de la Ley N.º 30737".

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 16/11/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0090 6672 8085 0426



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/11/2023 09:11:22

- Ley N.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, publicada el 9.12.1996 y normas modificatorias (en adelante, "Ley N.º 26702").

ANÁLISIS:

- De acuerdo con el artículo 1 de la Ley N.º 30737 y el artículo 2 de su reglamento⁽¹⁾, se consideran sujetos de la categoría 1 a las siguientes personas jurídicas o entes jurídicos:
 - Las condenadas con sentencia firme, en el Perú o en el extranjero por la comisión de delitos contra la administración pública, lavado de activos o delitos conexos; o equivalentes cometidos en otros países, en agravio del Estado peruano.
 - Cuyos funcionarios o representantes hayan sido condenados con sentencia firme en el Perú o en el extranjero por la comisión de delitos contra la administración pública, lavado de activos o delitos conexos; o equivalentes cometidos en otros países, en agravio del Estado peruano.
 - Las que, directamente o a través de sus representantes, hubiesen admitido o reconocido la comisión de delitos contra la administración pública, lavado de activos o delitos conexos; o equivalentes ante autoridad nacional o extranjera competente.
 - Las vinculadas a las personas jurídicas o entes jurídicos de los literales a, b y c⁽²⁾.

Por su parte, el artículo 2 de la Ley N.º 30737 establece que las entidades públicas aplican a los sujetos de la categoría 1, entre otras medidas, la retención del precio de venta y la retención de importes a ser pagados por las entidades del Estado, las cuales son depositadas al Fideicomiso de Retención y Reparación (FIRR).

Así pues, conforme a los artículos 4 y 5 de la citada ley, en caso cualquier persona adquiera, bajo cualquier título, algún bien o derecho de alguno de los sujetos de la categoría 1, así como acciones u otros valores representativos de derechos de participación emitidos por dichos sujetos constituidos en el Perú, se debe retener y depositar al FIRR por cada operación el 50% del precio de venta, hasta alcanzar el monto de reparación

¹ Conforme a la exposición de motivos del proyecto de Ley 2408/2016 que dio origen a la Ley N.º 30737 y al artículo 1 de su reglamento, la referida ley busca evitar que se ponga en grave riesgo el desempeño económico del país, como consecuencia de los actos de corrupción, estableciendo entre otros aspectos, medidas para incentivar la colaboración eficaz, evitar la paralización de las obras públicas o público privadas, así como evitar la ruptura de la cadena de pagos y cautelar el pago de la reparación civil a favor del Estado.

² Cabe indicar que el numeral 1.2 del artículo 1 de la Ley N.º 30737 establece los criterios de vinculación a que se refiere el inciso d).



civil que estime el procurador público y el íntegro de la deuda tributaria exigible. Dicha retención se realiza en la oportunidad en la que se viabilice el pago.

De otro lado, de acuerdo con el artículo 6 en comentario, las entidades del Estado que resulten obligadas a efectuar algún pago por cualquier título a favor de los sujetos de la categoría 1, así como a las sociedades o consorcios en los que estos participen, incluyendo los correspondientes a contratos de concesión, contratos de construcción o contratos de adquisición de bienes o prestación de servicios, deben retener sobre cada pago que realicen conforme al contrato, un margen neto de ganancia de hasta el 10% del pago respectivo, sin incluir IGV, y depositarlo a la cuenta del FIRR a que se refiere el artículo 7.

Cabe mencionar que según el artículo 7 de la referida ley, el FIRR es administrado por el Banco de la Nación y tiene por finalidad recaudar y servir al pago de las reparaciones civiles que correspondan al Estado y la deuda tributaria exigible. Asimismo, se establece que los fondos del fideicomiso se mantienen en las cuentas bancarias del patrimonio fideicometido⁽³⁾ y sirven para atender el pago de las reparaciones civiles a favor del Estado que establezcan los órganos jurisdiccionales correspondientes, mediante resoluciones consentidas y ejecutoriadas, así como al pago a favor de la SUNAT contemplado en la sexta disposición complementaria final. Además se indica que tales fondos son intangibles e inembargables⁽⁴⁾.

Por su parte, la sexta disposición complementaria final de la Ley N.º 30737 señala que el FIRR, a requerimiento de la SUNAT, sirve para cubrir el pago de las deudas tributarias que se generen como resultado de la ganancia de capital de los procedimientos de adquisición de proyectos o empresas, a las que se refiere el artículo 4 de dicha ley, así como aquellas deudas tributarias exigibles coactivamente a los sujetos de la categoría 1⁽⁵⁾, incluso las que se

³ Conforme a lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley N.º 30737, el patrimonio fideicometido está conformado por los fondos a que se refiere el artículo 6 y por aquellos que resulten de lo dispuesto en el artículo 5.

⁴ Cabe señalar que, según el numeral 7.3 del mencionado artículo 7, los fondos del patrimonio fideicometido se invierten en depósitos bancarios u otros instrumentos financieros de bajo riesgo de acuerdo con lo que se establezca en el acto constitutivo.

⁵ Al respecto, el Informe N.º 0009-2019-EF/42.01 de la Oficina General de Asesoría Jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas, respondiendo a la consulta sobre si es posible realizar el cobro de deudas tributarias exigibles coactivamente a cualquiera de los sujetos de la categoría 1 con cargo al FIRR, incluso si a dichas personas no se les hubiese efectuado retenciones, ha señalado que "(...) siendo el FIRR un único patrimonio autónomo, este debe ser destinado exclusivamente a la finalidad específica para la cual fue constituido, habiéndose establecido como única limitación cuantitativa para el pago de la deuda tributaria comprendida en la Ley, que esta sea atendida hasta con el 50% del monto existente en el FIRR.

El referido límite del 50% de la totalidad del FIRR, (...) debe ser calculado por el fiduciario en cada oportunidad que se efectúe algún depósito proveniente de cualquiera de las fuentes del FIRR". (subrayado agregado)



hubieran generado antes de la vigencia de la referida ley.

Por otro lado, el artículo 2 del Reglamento de la Ley N.º 30737, define al contrato de fideicomiso como el documento válidamente suscrito al amparo de la Ley N.º 26702 y el Reglamento de Fideicomisos y de las Empresas de Servicios Fiduciarios, aprobado mediante Resolución de SBS N.º 1010-99, según este sea modificado en el tiempo.

Ahora bien, según el artículo 241 de la Ley N.º 26702, el fideicomiso es una relación jurídica por la cual el fideicomitente transfiere bienes en fideicomiso a otra persona, denominada fiduciario, para la constitución de un patrimonio fideicometido, sujeto al dominio fiduciario de este último y afecto al cumplimiento de un fin específico en favor del fideicomitente o un tercero denominado fideicomisario.

Asimismo, el mencionado artículo señala que el patrimonio fideicometido es distinto al patrimonio del fiduciario, del fideicomitente, o del fideicomisario y en su caso, del destinatario de los bienes remanentes.

De otro lado, el artículo 252 de la Ley N.º 26702 dispone que el fiduciario ejerce sobre el patrimonio fideicometido, dominio fiduciario, el mismo que le confiere plenas potestades, incluidas las de administración, uso, disposición y reivindicación sobre los bienes que conforman el patrimonio fideicometido, las mismas que son ejercidas con arreglo a la finalidad para la que fue constituido el fideicomiso, y con observancia de las limitaciones que se hubieren establecido en el acto constitutivo.

Por su parte, el numeral 1 del artículo 14 del Reglamento de la Ley N.º 30737, establece que el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos realiza los actos y celebra los contratos que sean necesarios para la constitución del FIRR administrado por el Banco de la Nación, en calidad de fiduciario. Para tal efecto, se establece que el potencial adquirente transfiere por cuenta del sujeto de la categoría 1, quien tiene la calidad de fideicomitente.

Conforme a las normas glosadas se tiene que:

- Mediante el FIRR se constituye un único patrimonio autónomo (patrimonio fideicometido), administrado por el Banco de la Nación (fiduciario), constituido a favor del Estado (fideicomisario) con recursos provenientes de retenciones efectuadas por mandato legal a los sujetos de la categoría 1 (fideicomitentes).

Con lo cual, se tiene que de acuerdo con el citado informe las retenciones realizadas a los sujetos de la categoría 1 que pasan a formar parte del patrimonio fideicometido, sirven para el pago de la deuda de cualquiera de los sujetos de la categoría 1, independientemente de si éstos fueron objeto de retención o no.



- Los fondos del FIRR provienen de: (i) la retención del 50% del precio de venta de los derechos y bienes, incluyendo acciones o valores, de titularidad de los sujetos de la categoría 1, que realicen los adquirentes de dichos bienes o derechos; (ii) la retención de un margen neto de ganancia de hasta 10% del pago que realicen las entidades públicas contratantes, que por cualquier título se encuentren obligadas a efectuar pagos a favor de los sujetos de la categoría 1.
 - Cuando los fondos de los sujetos de la categoría 1 son retenidos y transferidos en dominio fiduciario al patrimonio fideicometido, éstos dejan de ser titulares de dichos fondos, pasando a formar parte del patrimonio afecto a una finalidad específica; esta es, el pago de la reparación civil y de la deuda tributaria a favor del Estado, independientemente del(os) sujeto(s) deudor(es) y su(s) voluntad(es).
2. Ahora bien, con relación a la primera consulta, se tiene que el primer párrafo del artículo 37 de la LIR dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Así, se tiene que la LIR recoge el principio de causalidad del gasto y permite que, para la determinación de la renta neta, sean deducibles todos los desembolsos en que se hubiera incurrido para su generación; salvo cuando la deducción, en todo o en parte, estuviera expresamente prohibida.

Por otro lado, en los informes N.º 134-2016-SUNAT/5D0000⁽⁶⁾ y 149-2020-SUNAT/7T0000⁽⁷⁾ esta Administración Tributaria ha recogido la definición contable de gasto contenida en el Marco Conceptual para la Información Financiera⁽⁸⁾⁽⁹⁾.

Así pues, con relación al supuesto analizado, para brindar atención a la

⁶ Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i134-2016.pdf>

⁷ Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i149-2020-7T0000.pdf>

⁸ Lo cual es concordante con lo que señala la versión 2023 de dicho Marco Conceptual en el párrafo 4.69: "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".

Versión 2023 aprobada por Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 002-2023-EF/30, publicado el 5.7.2023, disponible en: <https://www.mef.gob.pe/es/consejo-normativo-de-contabilidad/resoluciones-2/resoluciones-cnc/31473-resolucion-n-002-2023-ef-30/file>

⁹ Al respecto, debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Añade esta norma que, supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



primera de las consultas, corresponde analizar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 37 de la LIR y la definición de gasto del Marco Conceptual para la Información Financiera; las retenciones transferidas al FIRR son deducibles, en cabeza de los sujetos de la categoría 1, para la determinación del impuesto a la renta de su cargo.

Ahora bien, respecto a la deducibilidad como gasto para la determinación del impuesto a la renta de las retenciones antes señaladas, toda vez que dichas retenciones pasan a formar parte de un único patrimonio fideicometido (autónomo) constituido a favor del Estado, estas no se encuentran vinculadas con la obtención de la renta gravada de tercera categoría ni con el mantenimiento de la fuente de los sujetos de la categoría 1 que soportaron la retención, ya que los fondos del patrimonio fideicometido servirán para el pago de las reparaciones civiles y/o deuda tributaria de cualquiera de los sujetos de la categoría 1, independientemente de si fueron objeto de retención y del monto retenido.

Nótese que al tratarse de un fondo autónomo⁽¹⁰⁾ y distinto del patrimonio de los sujetos de la categoría 1, no existe la relación de causalidad que demanda la LIR para su deducibilidad.

En tal orden de ideas, las retenciones transferidas al FIRR no constituyen gasto deducible de los sujetos de la categoría 1 para la determinación del impuesto a la renta de su cargo.

3. Respecto a la segunda consulta se tiene que el artículo 1 de la LIR señala 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.
 - c. Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la LIR.
 - d. Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR.

Por su parte, conforme al artículo 3 de la LIR, 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.

Ahora bien, en el informe N.º 120-2018-SUNAT/7T0000⁽¹¹⁾ esta

¹⁰ Cuyo fin establecido por ley es servir al pago de las reparaciones civiles que correspondan al Estado y la deuda tributaria exigible por la SUNAT a los sujetos de la categoría 1.

¹¹ Disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i120-2018-7T0000.pdf>



Administración Tributaria, ha recogido la definición de ingresos del Marco Conceptual para la Información Financiera⁽¹²⁾. Así, se tiene que las disminuciones de los pasivos que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, son considerados ingresos.

Ahora bien, en el supuesto materia de la segunda consulta, los sujetos de la categoría 1 (generadores de rentas de la tercera categoría) se benefician con el pago de la reparación civil y de sus deudas tributarias con recursos provenientes del FIRR.

Al respecto, para determinar si dicho pago debe ser considerado como ingreso gravado con el impuesto a la renta; en principio, corresponde determinar si se encuentra contenido en alguno de los supuestos señalados en el artículo 1 de la LIR.

Sobre el particular, resulta oportuno señalar que los mencionados ingresos no constituyen renta producto del capital y del trabajo ni ganancias de capital en tanto es un tercero (el fiduciario) quien cancela con los recursos del FIRR, las deudas de cargo de los sujetos de la categoría 1. Asimismo, dichos pagos tampoco constituyen rentas imputadas al no estar expresamente señaladas como tal en la LIR.

Es del caso precisar que en lo referente a los ingresos que provengan por operaciones con terceros, de conformidad con lo señalado por el literal g) del artículo 1 del Reglamento de la LIR, éstos deben ser entendidos como los obtenidos 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, por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones.

Así, el pago de la reparación civil y de las deudas tributarias – de cargo de los sujetos de la categoría 1- con recursos provenientes del FIRR, no proviene de una operación entre dichos sujetos y el referido fideicomiso en la que hayan consentido el nacimiento de obligaciones; sino del mandato de la Ley N.º 30737 y su reglamento, por lo que tampoco le resulta aplicable dicho supuesto.

En tal sentido, los pagos realizados por el fiduciario con fondos del FIRR, por conceptos de reparación civil y/o deudas tributarias que son de cargo de los sujetos de la categoría 1, no se encuentran gravados con el impuesto a la renta.

¹² Lo cual es concordante con la versión 2023 de dicho Marco Conceptual, ya citado en la nota 8, cuando en el párrafo 4.68 señala que: "Ingresos son 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".



CONCLUSIONES:

Respecto a las retenciones a las que se refiere el artículo 2 de la Ley N.º 30737, efectuadas a las personas jurídicas domiciliadas identificadas como sujetos de la categoría 1 de la mencionada ley, para efecto de la determinación del impuesto a la renta, se tiene que:

1. No constituyen gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta de los sujetos de la categoría 1.
2. El pago de la reparación civil y las deudas tributarias exigibles de cargo de los sujetos de la categoría 1, con recursos del FIRR, no constituye ingreso gravable con el impuesto a la renta de cargo de los mencionados sujetos.



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
16/11/2023 09:11:22

amf
CT0062 y 0063-2023
Renta: Gasto e ingreso de retenciones establecidas por Ley N.º 30737.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 16/11/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0090 6672 8085 0426

