

Contenido

| | | |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| INFORME ESPECIAL | Si marco la opción "alquilado" en el domicilio fiscal, ¿qué implicancias tributarias se generan? | I-1 |
| ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA | Efectos tributarios por devolución de aportes por retiro de socios | I-5 |
| | Requisitos y características del DAC y el DEC para cooperativas agrarias | I-9 |
| | La conceptualización de los servicios digitales bajo el polémico informe emitido por la Sunat | I-13 |
| | Cálculo del crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero | I-17 |
| | Las ganancias de capital que son rentas de segunda categoría y de tercera categoría | I-21 |
| NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS | Aplicación del Sistema de Deduciones en Ventas de Bienes y Servicios | I-25 |
| ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL | Rentas de quinta categoría: a propósito de la Ley N.º 31991 | I-26 |
| JURISPRUDENCIA AL DÍA | Deducción de gastos por pérdidas extraordinarias | I-28 |
| INDICADORES TRIBUTARIOS | | I-29 |



Si marco la opción "alquilado" en el domicilio fiscal, ¿qué implicancias tributarias se generan?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción – 2. La cesión de inmuebles: ¿qué conceptos pueden considerarse? – 3. ¿Qué documentos sustentan el arrendamiento o la cesión en uso? – 4. El requerimiento de información de la Sunat – 5. ¿Qué información se solicita en el Anexo N.º 01? – 6. ¿Qué problemas se pueden presentar?



RESUMEN

Cuando el contribuyente se inscribió ante la Sunat para obtener su número de Registro Único de Contribuyente (RUC), debió consignar un domicilio fiscal como parte de sus obligaciones. Allí se debía indicar si el inmueble que se consignó como domicilio era propio o arrendado. Si marca la opción de que es alquilado; ello puede involucrar diversos aspectos como cesión en uso o el contrato de arrendamiento. En los últimos días, la Administración Tributaria ha enviado un cuestionario para averiguar más datos sobre este tema al no encontrar información relacionada con gastos de arrendamiento, lo cual significa un cruce de datos entre quien cede el inmueble y quien lo ocupa.

Palabras clave: arrendamiento / cesión en uso / renta ficta / contrato / firmas legalizadas / usufructo

Recibido: 21-06-2024

Aprobado: 25-06-2024

Publicado en línea: 05-07-2024



ABSTRACT

When the taxpayer registered with the Sunat to obtain his Single Taxpayer Registry Number (RUC), he had to indicate a tax domicile as part of his obligations. The taxpayer had to indicate whether the property was owned or rented. If the property is rented, this may involve different aspects such as assignment in use or the lease contract. In the last few days, the Tax Administration has sent a questionnaire to find out more data on this subject as it did not find information related to leasing expenses, which means a cross-check between the person who assigns the property and the person who occupies it.

Keywords: lease / assignment in use / fictitious rent / contract / legalized signatures / usufruct

Title: If I Check The Option "Rented" in The Tax Domicile, What Are The Tax Implications?

1. Introducción

Al momento que el contribuyente efectuó su inscripción ante la Sunat, con la finalidad de obtener su número de Registro Único de Contribuyente (RUC), debió consignar un domicilio fiscal como parte de sus obligaciones. Allí se debía indicar si el inmueble que se consignó como domicilio era propio o alquilado.

De presentarse el caso que el contribuyente hubiera marcado la opción que es propio deberá acreditar tal condición con

el contrato de adquisición y si marca la opción de alquilado; ello implica que pueden presentarse varias posibilidades, que engloban distintos conceptos como arrendamiento propiamente dicho, cesión en uso, cesión gratuita, entre otros.

En los últimos días, la Sunat ha enviado cartas a los contribuyentes que han consignado en su ficha RUC que el predio que es utilizado como domicilio fiscal, tiene la condición de alquilado. Ello es porque se ha cruzado información con la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, en donde han detectado que no existen de por medio un gasto deducible por dicho concepto, razón por la cual se les otorga un plazo para que cumplan con acreditar el

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

contrato de arrendamiento o los documentos que acrediten el arrendamiento de su domicilio fiscal.

En este sentido, el fisco solicita datos respecto del documento que acredita la cesión del inmueble, para poder verificar si la persona o empresa que haya cedido el inmueble, cumplió con el pago del impuesto respectivo. De esta forma, se puede enlazar a quien alquila el predio con el propietario del mismo.

2. La cesión de inmuebles: ¿qué conceptos pueden considerarse?

Cuando uno hace referencia al término “cesión de inmuebles”, el mismo puede admitir diversas formas. Lo primero que debemos indicar es que la cesión tiene carácter temporal y no definitiva, ya que, en este último caso, se trataría de una transferencia de propiedad que se engloba dentro del concepto de enajenación.

En el caso de presentarse una cesión temporal de un bien inmueble a terceros, se pueden utilizar diversos contratos pero los más conocidos son el contrato de arrendamiento y la cesión en uso.

A continuación, desarrollaremos de manera breve los contratos que se utilizan con mayor frecuencia.

2.1. Arrendamiento

El artículo 1666 del Código Civil, que regula el contrato de arrendamiento, indica que: “Por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida”.

De este texto se observa que debe existir siempre una persona que normalmente es el propietario de un bien que puede ser mueble o inmueble, la cual otorga por cierto tiempo la posibilidad de ceder el bien, por una cierta cantidad de dinero al inquilino o usuario del servicio de arrendamiento. Esta cantidad de dinero se le conoce como merced conductiva.

Si quien alquila es una persona natural; ello implica que se está generando una renta de primera categoría, según lo mencionado en el artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta y está obligado al pago del impuesto por este tipo de renta.

¿Cómo se efectúa la determinación mensual de los ingresos de primera categoría?

Su determinación se realiza aplicando a los ingresos devengados de forma mensual una deducción única del 20 % de la renta bruta y al remanente que es la renta neta se le aplica una alícuota del 6.25 % (que viene a ser la aplicación de una alícuota del 5 % sobre la renta bruta sin deducción¹); este monto se abonará con carácter de pago definitivo utilizando para efectos del pago el recibo por arrendamiento que apruebe la Sunat.

El recibo en mención es el Formulario N.° 1683. Si, como se ha observado anteriormente, las rentas de primera categoría siguen el principio del devengado; ello determina que se debe realizar el pago mensualmente, aun cuando el propietario del predio no hubiera recepcionado dinero alguno.

¹ Ello sería la aplicación de la tasa efectiva sobre el monto bruto de la merced conductiva.

Para realizar el pago es importante destacar que se debe realizar a través de la presentación del Formulario N.° 1683.

El artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.° 099-2003/SUNAT, se indica que el deudor tributario informará a la entidad bancaria o a la Administración Tributaria, según corresponda, los datos mínimos consignados en el anexo de la mencionada Resolución.

Si quien alquila es una persona jurídica; ello implica que se está generando una renta de tercera categoría, según lo mencionado en el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta y está obligado al pago del impuesto por este tipo de renta, tanto el pago a cuenta mensual como el impuesto a la renta anual.

Además, la operación se encuentra sujeta al pago del impuesto general a las ventas, en aplicación del literal b) del artículo 1 de la Ley del IGV por tratarse de un servicio. Si la operación supera los S/ 700; ello implica que estará sujeto a la detracción con el porcentaje del 10 %, en aplicación de lo dispuesto por el numeral 2 del Anexo N.° 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT.

En ambos casos, debe existir un contrato de arrendamiento que sustente la cesión onerosa del inmueble y si el mismo cuenta con las firmas de las partes contratantes legalizadas ante notario público, tendrá mayor carga probatoria frente a la Administración Tributaria en una probable fiscalización.

2.2. Cesión en uso

La segunda forma en la cual puede existir una ocupación de un bien inmueble es a través de la cesión del mismo sin realizar cobro alguno, lo que califica como una cesión gratuita del inmueble de manera temporal².

En este caso, se aprecia que no existe de por medio algún pago realizado por el usuario que se beneficia por la cesión del inmueble, por lo que a primera vista se podría pensar que quien cede no está generando ninguna renta ya que no efectúa cobro alguno. Sin embargo, la legislación del impuesto a la renta, específicamente el texto del artículo 23 de la Ley que regula dicho tributo indica el inciso d) del artículo 23 al mencionar que son rentas de primera categoría: “La renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. La renta ficta será el seis por ciento (6 %) del valor del predio declarado en el autovalúo correspondiente al impuesto predial”.

Sobre este monto del 6 % del autovalúo anual se debe determinar el periodo en el cual se produjo la cesión del inmueble. Por ejemplo, si la cesión fue solo por cinco (5) meses; ello determina que el 6 % del autovalúo se debe dividir entre 12 y el resultado se multiplica por 5, para así poder encontrar la parte de la renta ficta solo por el periodo de cesión.

A ese monto que resulta es que se le aplica la tasa del 5 % como pago anual del impuesto a la renta, el cual se debe reflejar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de la persona que genera rentas de capital y trabajo.

Inicialmente se pensaría que esta renta ficta únicamente es para las personas naturales, pero también resulta aplicable

² Si fuera una cesión gratuita a nivel permanente; ello ya no calificaría como cesión de inmueble, sino que sería una donación, la que requiere necesariamente ser realizada a través de una escritura pública, bajo sanción de nulidad por tratarse de un inmueble.

a las personas jurídicas o quienes ejerzan rentas de tercera categoría, ello se puede apreciar en el tercer y cuarto párrafo del literal d) del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica lo siguiente:

La presunción establecida en el párrafo precedente, también es de aplicación para las personas jurídicas y empresas a que se hace mención en el inciso e) del artículo 28 de la presente Ley, respecto de predios cuya ocupación hayan cedido a un tercero gratuitamente o a precio no determinado. Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

Tratándose de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32 de esta ley, la renta ficta será determinada aplicando las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32-A de esta ley.

Aquí se observa el uso del valor de mercado, en el caso que las partes que cedan el bien inmueble califiquen como partes vinculadas y sobre dicho valor, corresponderá cumplir con el pago de la renta anual, que en caso de las personas que generan rentas de tercera categoría corresponderá realizar el pago del 29.5 %. La oportunidad del pago sería cuando se cumpla con el pago del impuesto a la renta a través de la Declaración Jurada Anual.

3. ¿Qué documentos sustentan el arrendamiento o la cesión en uso?

3.1. El contrato de arrendamiento o el contrato de cesión en uso

Por medio de estos documentos, se autoriza el inmueble por parte de una persona natural o una empresa, el mismo debe hacer referencia a lo siguiente:

- El tiempo de duración del contrato, sea este oneroso o cesión gratuita.
- Las fechas de cancelación de la merced conductiva³ de acuerdo con los vencimientos acordados, en el caso que el contrato sea oneroso. Esto no se presentará en el caso de la cesión en uso a título gratuito.
- La garantía adicional de ser el caso.
- Los meses de adelanto, si es que se acuerdan entre las partes, solo en el caso que el contrato sea oneroso por lo que existen pagos. Ello no sería aplicable en el contrato de cesión en uso.
- La manera en la que se resuelven los conflictos o diferencias, ya sea por la vía arbitral o la vía judicial.
- La cláusula que contiene la penalidad en caso de incumplimiento del contrato.

3.2. La constancia de pago del impuesto en el caso que quien arriende sea una persona natural

En este caso, si la persona que otorga el contrato de arrendamiento es una persona natural, debe cumplir con el pago del impuesto a la renta de primera categoría, por medio de la guía de arrendamiento, que es el Formulario N.° 1683. Se debe dejar constancia que en las rentas de primera categoría al igual que las rentas de tercera categoría, se aplica el criterio del devengo, en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que aun cuando el inquilino no cumpla con el pago de la renta

³ También se le llama renta.

mensual, el propietario necesariamente deberá cumplir con el pago del impuesto.

3.3. La factura que acredita el servicio de arrendamiento mensual si quien arrienda es una persona jurídica o un generador de rentas empresariales

En el caso que quien celebre el contrato de arrendamiento sea una persona jurídica o un generador de rentas empresariales, le corresponderá emitir una factura por la operación de arrendamiento de bienes inmuebles, la misma que estará afectada al pago del impuesto a la renta⁴ al igual que el impuesto general a las ventas. Además, también se encuentra sujeta a la detracción si la operación supera los S/ 700, considerando el código 019 aplicando el porcentaje del 10 %⁵. Lo antes mencionado se justifica si el usuario del servicio de arrendamiento es un generador de rentas empresariales y necesita justificar gasto para la determinación de la renta neta de tercera categoría en el impuesto a la renta.

Si, por el contrario, el usuario del servicio de arrendamiento es una persona natural sin actividad empresarial, le corresponderá que le emitan una boleta de venta, respecto de la cual el prestador de servicio deberá cumplir con el pago del impuesto a la renta al igual que el IGV en el Formulario N.° 621.

3.4. La bancarización es obligatoria

En cumplimiento de la normatividad vinculada a la bancarización, corresponde utilizar medios de pago para poder sustentar el pago de la obligación, para así poder considerar tanto el gasto como el crédito fiscal del IGV, de ser el caso. Ello a partir de S/ 2,000 en obligaciones pactadas en moneda nacional y de \$ 500 si se ha pactado en moneda extranjera.

4. El requerimiento de información de la Sunat

La Sunat ha enviado una carta a diversos contribuyentes del Régimen Especial, Régimen Mype Tributario al igual que contribuyentes del Régimen General, por medio de la cual está efectuando un programa de fiscalización para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Sunat ha verificado que estos contribuyentes han declarado un domicilio fiscal en los registros de la Sunat con la condición de alquilado y a la fecha, la Administración Tributaria al verificar sus sistemas no se ha verificado el pago por arrendamiento respecto del establecimiento que se declaró ante el fisco como alquilado, motivo por el cual solicita que se proporcione la siguiente información:

- Proporcionar el contrato de arrendamiento de fecha cierta⁶ del domicilio fiscal que declaró con la condición de alquilado o los documentos⁷ que acredite el arrendamiento de su domicilio fiscal.

⁴ Afecta al pago a cuenta mensual a través del Formulario N.° 621.

⁵ Ello en aplicación del Anexo N.° 3 de la Resolución de Superintendencia N.° 183-2004/SUNAT.

⁶ La fecha cierta se considera desde el momento en el cual el notario público legaliza las firmas de las partes contantes y no desde cuándo se ha celebrado el contrato.

⁷ En este caso, podría ser el contrato de cesión en uso por medio del cual no existe pago de por medio, al existir una cesión gratuita del inmueble a favor del usuario del servicio.

- Proporcionar los recibos de arrendamiento Formulario N.° 1683⁸ o boleta de venta⁹ o factura¹⁰ entregados por el arrendador del establecimiento que usted viene alquilando, correspondientes a los periodos 01/2023 a 12/2023 según corresponda.
- Responder al cuestionario detallado en el Anexo N.° 01; asimismo, proporcionar lo solicitado en lo que corresponda.
- Si usted(es) no es arrendatario¹¹ del establecimiento que declara su domicilio fiscal, deberá acreditarlo proporcionando cualquiera de los siguientes documentos: Título de propiedad o partida registral o Escritura Pública o recibo de pago del impuesto predial correspondiente al último ejercicio, u otro documento que acredite su propiedad o posesión.

5. ¿Qué información se solicita en el Anexo N.° 01?

En el Anexo N.° 01 se incluye un cuestionario que procura identificar a la persona natural o jurídica que realiza el arrendamiento del establecimiento que ha sido declarado por el contribuyente como domicilio fiscal, debiendo indicar los nombres y apellidos o razón social, además del número de DNI o RUC.

Otro dato que solicitan es la fecha de inicio del contrato de arrendamiento por el domicilio fiscal, señalando de manera específica el día, mes y año.

También, se pide mencionar la moneda y el importe del valor del arrendamiento¹².

La última pregunta del cuestionario consulta acerca de la forma de pago que se utilizó para cancelar el alquiler del domicilio fiscal, presentando como alternativas las siguientes:

- Efectivo¹³.
- Transferencia (adjuntar documento con la transferencia desde el periodo 01/2023 a 12/2023).
- Depósito en cuenta (adjuntar comprobante de depósito desde el periodo 01/2023 a 12/2023).
- Otro medio de pago (detalle de la forma de pago y adjunte el documento que acredite su dicho).

6. ¿Qué problemas se pueden presentar?

Dependiendo de cada caso en concreto se pueden presentar diversas situaciones:

¿Si no hay contrato de arrendamiento o cesión de uso?

Una de ellas es que al haberse consignado en la ficha RUC el domicilio con la condición de alquilado sin que exista contrato

⁸ Asumiendo que quien arrienda el inmueble es una persona natural que genera rentas de primera categoría.

⁹ Si el usuario del servicio es una persona natural que no realiza actividad empresarial ni tampoco necesita realizar alguna deducción de gasto tributario.

¹⁰ Si el usuario del servicio es una empresa generadora de rentas empresariales y requiere sustentar gasto para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

¹¹ En ese caso, el fisco asume que es propietario del predio que consignó como domicilio fiscal.

¹² Esto sería aplicable solo en el caso que el contrato de arrendamiento celebrado haya sido celebrado de manera onerosa.

¹³ En este punto, podría presentarse el caso en el cual se haya cumplido con el pago del arrendamiento al propietario por montos superiores a los mínimos de la bancarización, con lo cual se estaría perdiendo la posibilidad de deducción del gasto para efectos de la determinación de la renta neta empresarial.

de arrendamiento o acuerdo de cesión en uso, con lo cual el fisco al requerir la información mencionada anteriormente, evaluará al propietario del predio que figura como arrendado en la información del registro del RUC. En este sentido, verificará si quien cedió la propiedad efectuó el pago del impuesto a la renta, ya sea mensualmente con el Formulario N.° 1683 que es la guía de arrendamiento o la renta ficta en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de personas naturales, correspondiendo verificar el mínimo que la norma determina que es el 6 % del valor del autovalúo anualmente y sobre dicha cantidad se paga la tasa efectiva del 5 %.

¿Y si el propietario recibió el dinero del arrendamiento, pero no cumplió con pagar el impuesto?

En ese caso, el fisco verificará que existen omisiones en la presentación del pago del impuesto por rentas de primera categoría, configurándose la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, por no cumplir con presentar la declaración jurada mensual por el arrendamiento (en el caso del contrato de arrendamiento oneroso) y la sanción aplicable está en la Tabla II del Código Tributario, correspondiendo el 50 % de la UIT, con la posibilidad de una rebaja del 90 % siempre que se subsane de manera voluntaria antes de cualquier requerimiento del fisco.

En este caso, pueden presentarse situaciones en las cuales el monto de la multa puede ser más elevado que el pago del impuesto a la renta que les corresponde abonar, lo que puede significar un desincentivo al contribuyente infractor para que regularice las omisiones en las que incurrió.

¿Y si el propietario cedió el uso del inmueble sin cobro alguno?

En ese caso existe la renta ficta, la cual debe regularizar en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, cumpliendo con el pago del impuesto a su cargo por la renta ficta, conforme se ha señalado en líneas anteriores.

Si se ha omitido esta información en una Declaración Jurada Anual que ya presentó, le corresponderá realizar la rectificatoria, con lo cual se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos, la cual se sanciona con el 50 % del tributo omitido con la posibilidad de una rebaja del 95 % siempre que se subsane de manera voluntaria antes de cualquier notificación por parte de la Sunat.

¿Si el inquilino es una empresa que pagó en efectivo y no cuenta con ningún contrato de arrendamiento ni tampoco factura?

Ello implica de manera inmediata que la salida de dinero no tiene sustento, motivo por el cual existirá un reparo tributario, por lo que, del monto total pagado al propietario, deberá realizar un pago al finalizar el ejercicio gravable, en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, correspondiendo el pago del 29.5 %.

¿Si el domicilio fiscal es una dirección que le pertenece al titular del negocio unipersonal?

En ese caso, le corresponderá modificar la información que aparece en la ficha RUC y señala que el predio es propio, lo que deberá ser verificado con el título de propiedad, el pago del impuesto predial, la constancia de la información registral, entre otros documentos. En ese caso, no existe posibilidad de considerar renta ficta, ya que el mismo ocupa el predio.