

INFORME N.º 006-2017-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula diversas consultas en relación con el régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas⁽¹⁾:

1. ¿La exclusión del Régimen prevista en el inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 alcanza a quienes sean embajadores u otros miembros del servicio diplomático, o lo hayan sido durante el 2009?
2. Si un contribuyente fallece con posterioridad al 31.12.2015, ¿puede acogerse la sucesión por las rentas generadas por su causante?
3. ¿Los herederos y demás sucesores a título gratuito, pueden acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante⁽²⁾⁽³⁾?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N.º 1264, que establece un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas, publicado el 11.12.2016 y norma modificatoria.
- Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264, aprobado por el Decreto Supremo N.º 067-2017-EF, publicado el 25.3.2017 (en adelante, “el Reglamento”).
- Ley del Servicio Diplomático de la República, Ley N.º 28091, publicada el 19.10.2010 y norma modificatoria.
- Ley del Servicio Civil, Ley N.º 30057, publicada el 4.7.2013 y norma modificatoria.
- 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, “la LIR”).
- 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 adelante, “el Código Tributario”).

¹ En adelante, “el Régimen”.

² Que fue una persona domiciliada en el país.

³ Causante es la persona que al fallecer da origen a la sucesión.

ANÁLISIS:

1. El inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que no podrán acogerse al Régimen, las personas naturales que a partir del año 2009 hayan tenido o que al momento del acogimiento al Régimen tengan la calidad de funcionario público; siendo que esta exclusión también se aplicará a su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad.

Agrega que se entenderá por funcionario público a la persona que ejerció o ejerce funciones de gobierno en la organización del Estado, dirige o interviene en la conducción de la entidad, así como aprueba políticas y normas⁽⁴⁾, y que sean:

- i. De elección popular, directa y universal;
- ii. De designación o remoción regulada; o
- iii. De libre designación o remoción.

Por su parte, el párrafo 3.2 del artículo 3 del Reglamento establece que para efecto de la exclusión contemplada en el inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 se tomará como referencia lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil, con prescindencia de si dicha norma resulta aplicable a la entidad a la que pertenece o perteneció el funcionario público y/o del ejercicio o período al que corresponde la renta no declarada materia de acogimiento.

Al respecto, el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil dispone que los funcionarios públicos se clasifican en:

- a) Funcionario público de elección popular, directa y universal: es el elegido mediante elección popular, directa y universal, como consecuencia de un proceso electoral conducido por la autoridad competente para tal fin; siendo que el ingreso, permanencia y término de su función están regulados por la Constitución Política del Perú y las leyes de la materia⁽⁵⁾.
- b) Funcionario público de designación o remoción regulada: es aquel cuyos requisitos, proceso de acceso, período de vigencia o causales de remoción están regulados en norma especial con rango de ley⁽⁶⁾.

⁴ La norma citada guarda concordancia con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 3 de la Ley del Servicio Civil, según el cual, funcionario público es un representante político o cargo público representativo, *que ejerce funciones de gobierno en la organización del Estado. Dirige o interviene en la conducción de la entidad, así como aprueba políticas y normas.*

⁵ Agrega el citado inciso a) que son funcionarios públicos de elección popular, directa y universal:

1. Presidente de la República.
2. Vicepresidentes de la República.
3. Congresistas de la República y del Parlamento Andino.
4. Presidentes, Vicepresidentes y Consejeros Regionales.
5. Alcaldes, Teniente Alcaldes y Regidores.

⁶ El mencionado inciso b) precisa que son funcionarios públicos de designación y remoción regulados:

1. Magistrados del Tribunal Constitucional.

c) Funcionario público de libre designación y remoción: es aquel cuyo acceso al Servicio Civil se realiza por libre decisión del funcionario público que lo designa, basada en la confianza para realizar funciones de naturaleza política, normativa o administrativa⁽⁷⁾.

De las normas citadas, se tiene que no podrán acogerse al Régimen, las personas naturales que al momento de su acogimiento tengan, o desde el 2009 hubieran tenido, la condición de funcionario público⁽⁸⁾; siendo que, para tal efecto, se entiende por funcionario público a aquella persona que:

- a) Ha ejercido o ejerce funciones de gobierno en la organización del Estado, dirige o interviene en la conducción de la entidad, así como aprueba políticas y normas; y,
- b) Está comprendida dentro de la clasificación de los funcionarios públicos a que se refiere el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil: de elección popular, directa y universal; de designación o remoción regulada; o de libre designación o remoción; siendo que solo se encuentran en dicha clasificación los señalados taxativamente para cada caso en dicho artículo.

De otro lado, el artículo 20 de la Ley del Servicio Diplomático de la República establece que el Ministro de Relaciones Exteriores como titular del sector dirige la acción del Servicio Diplomático de la República, de conformidad con las directivas que recibe del Presidente de la República; y que el Viceministro

-
- 2. Defensor del Pueblo y Defensor adjunto.
 - 3. Contralor General de la República y Vicecontralor.
 - 4. Presidente y miembros del Jurado Nacional de Elecciones.
 - 5. Miembros del Consejo Nacional de la Magistratura.
 - 6. Director General y miembros del Consejo Directivo de la Academia de la Magistratura.
 - 7. Titulares, adjuntos, presidentes y miembros de órganos colegiados de los organismos constitucionalmente autónomos.
 - 8. Titulares, adjuntos y miembros de órganos colegiados de entidades que cuenten con disposición expresa sobre la designación de sus funcionarios.
 - 9. Los jueces que integren el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial.
 - 10. Fiscal de la Nación del Ministerio Público.
 - 11. Presidente de la Corte Suprema.
 - 12. Rectores y vicerrectores de las universidades públicas.
 - 13. Titulares, adjuntos, presidente y miembros del consejo directivo de los organismos técnicos especializados y reguladores y tribunales administrativos.
 - 14. Gobernadores.
 - 15. Aquellos señalados por norma con rango de ley, siempre que cumplan con lo dispuesto en los artículos 53 y 54 de dicha ley.

⁷ Añade la referida norma que son funcionarios públicos de libre designación y remoción:

- 1. Ministros de Estado.
- 2. Viceministros.
- 3. Secretarios generales de Ministerios, Secretario General del Despacho Presidencial y aquellos que por ley expresa tengan igual jerarquía.
- 4. Titulares, adjuntos, presidentes y miembros de los órganos colegiados de libre designación y remoción.
- 5. Gerente General del Gobierno Regional.
- 6. Gerente Municipal.

⁸ Alcanzando dicha exclusión a su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad.

Secretario General de Relaciones Exteriores es el Jefe del Servicio Diplomático, cargo que ejerce de conformidad con las directivas sectoriales y que es desempeñado por un Embajador en actividad.

Por su parte, el artículo 22 de la mencionada ley dispone que la categoría de los miembros del Servicio Diplomático se acredita por la resolución suprema que la confiere; siendo que este servicio comprende las siguientes categorías:

- a) Embajador.
- b) Ministro.
- c) Ministro Consejero.
- d) Consejero.
- e) Primer Secretario.
- f) Segundo Secretario.
- g) Tercer Secretario.

Considerando todo lo antes señalado, se puede afirmar que el solo hecho de que una persona sea miembro del Servicio Diplomático (en cualquiera de sus categorías) no confiere a esta la condición de funcionario público en los términos a que alude el párrafo 3.2 del artículo 3 del Reglamento⁹).

En ese sentido, toda vez que son los funcionarios públicos a que alude el párrafo 3.2 del artículo 3 del Reglamento quienes no pueden acogerse al Régimen; y que el solo hecho que una persona sea o haya sido miembro del Servicio Diplomático (en cualquiera de sus categorías) no convierte a esta, para dicho efecto, en funcionario público; la exclusión del Régimen prevista en el inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 no alcanza a quienes a la fecha de acogimiento al Régimen sean miembros del Servicio Diplomático o lo hayan sido a partir del 2009, salvo que estén o hayan estado comprendidos, según corresponda, en la clasificación específica a que se refiere el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil¹⁰).

Por lo tanto, la exclusión del Régimen prevista en el inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 no alcanza a quien es sean embajadores u otros miembros del servicio diplomático, o lo hayan sido durante el 2009, salvo que estén o hayan estado comprendidos, según corresponda, en la clasificación específica a que se refiere el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil.

2. Respecto a la segunda consulta, el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece la creación del Régimen aplicable a aquellos contribuyentes domiciliados en el país que a la fecha de acogimiento cuenten con rentas no declaradas generadas hasta el ejercicio gravable 2015; siendo aplicable a las rentas gravadas con el impuesto a la renta que no hubieran sido declaradas

⁹ El cual dispone que para dicho efecto se tomará como referencia lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil.

¹⁰ Tal es el caso, por ejemplo, del Ministro de Relaciones Exteriores o Viceministro Secretario General de Relaciones Exteriores.

o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago⁽¹¹⁾.

Asimismo, el artículo 4 del citado decreto legislativo dispone que podrán acogerse al Régimen las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que en cualquier ejercicio gravable anterior al 2016 hubieran tenido la condición de domiciliados en el país, de acuerdo con lo establecido en la LIR⁽¹²⁾.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el numeral 2.2.1 del artículo 2 del Reglamento, la sucesión indivisa a que se refiere el artículo 17 de la LIR puede incluir en su declaración jurada, tanto las rentas no declaradas correspondientes a la sucesión indivisa como las rentas no declaradas del causante.

Fluye de lo anterior que la sucesión indivisa puede acogerse al Régimen tanto por las rentas no declaradas que le correspondan en su calidad de contribuyente, así como aquellas que hubieran sido generadas y no declaradas por su causante.

En ese sentido, si un contribuyente fallece con posterioridad al 31.12.2015, la sucesión indivisa puede acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante, que era domiciliado en el país, generada hasta el ejercicio gravable 2015.

3. En relación con la tercera consulta, como quiera que el supuesto de la consulta alude a renta no declarada por una persona natural, contribuyente del impuesto a la renta, que ha fallecido, y respecto de la cual se consulta si sus herederos y demás sucesores a título gratuito pueden acoger al Régimen dicha renta, debe determinarse si no obstante que la normativa del Régimen no ha regulado expresamente dicho supuesto, ello sí es posible.

Al respecto, conforme con lo previsto en el artículo 25 del Código Tributario, la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal; siendo que en caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

Asimismo, el numeral 1 del artículo 17 del citado código indica que son responsables solidarios en calidad de adquirentes, los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

¹¹ Lo que incluye a la renta que se hubiera determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la LIR sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

¹² Similar redacción contiene el párrafo 2.1 del artículo 2 del Reglamento, según el cual, podrán acogerse al Régimen, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, siempre que conforme a la LIR y su reglamento hubieran tenido la condición de domiciliadas en el país en cualquier ejercicio gravable anterior al 2016.

Por su parte, según lo dispuesto por el artículo 660 del Código Civil⁽¹³⁾, desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado⁽¹⁴⁾ que “(...) la muerte pone fin a la persona; siendo que desde dicho momento los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores (...)”; precisando que “la sucesión indivisa es un tipo de contribuyente que se origina con la muerte de la persona natural y subsiste hasta el momento que se dicta la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento (...)”.

Agrega que “a consecuencia del fallecimiento de una persona, en el caso de los derechos, estos son objeto de un acto de transmisión, produciéndose la sustitución de una persona (...) por otra (...) en la titularidad de la relación jurídica, la cual no sufre variación en sus elementos objetivos (...)”.

Si bien el criterio antes expuesto está referido a un supuesto de transmisión de derechos a favor de una sucesión indivisa producida como consecuencia del fallecimiento de un contribuyente, este también resulta aplicable a las obligaciones contraídas por este, respecto de los cuales también se produce la sustitución antes referida.

Además, así como la sucesión indivisa sustituye al causante en la relación jurídica de la que este era parte, sin variar los elementos objetivos de esta, cuando la referida sucesión deja de existir al momento en que se dicta la declaratoria de herederos o se inscribe en los Registros Públicos el testamento, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito toman el lugar del causante en la relación jurídica en cuestión.

En ese sentido, y considerando, además, que estos últimos son responsables solidarios en calidad de adquirentes⁽¹⁵⁾, hasta el límite del valor de los bienes que reciban, en cuanto a la tercera consulta, se puede afirmar que los herederos y demás sucesores a título gratuito pueden acogerse al Régimen por la renta no declarada del causante.

CONCLUSIONES:

1. La exclusión del Régimen prevista en el inciso c) del artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264 no alcanza a quienes sean embajadores u otros miembros del servicio diplomático, o lo hayan sido durante el 2009, salvo que estén o hayan estado comprendidos, según corresponda, en la clasificación específica a que se refiere el artículo 52 de la Ley del Servicio Civil.

¹³ Promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

¹⁴ En el Informe N.º 160-2016-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/160-2016.pdf>).

¹⁵ Y, por ende, están obligados a efectuar la cancelación de las obligaciones del fallecido.

2. Si un contribuyente fallece con posterioridad al 31.12.2015, la sucesión indivisa puede acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante, que era domiciliado en el país, generada hasta el ejercicio gravable 2015.
3. Los herederos y demás sucesores a título gratuito pueden acogerse al Régimen por la renta no declarada del causante.

Lima, 22 AGO. 2017

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional Jurídico Tributaria

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0453-2017

CT0457-2017

CT0458-2017

IMPUESTO A LA RENTA - Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.