

**INFORME N.° 019-2017-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Se plantea el supuesto de portafolios de inversiones manejados por interpósita persona, sociedad o entidad, en los que los valores existentes al 31.12.2015 han sido negociados a partir del 1.1.2016, adquiriéndose otros con el dinero producto de dicha negociación; operación que puede haberse realizado en varias oportunidades antes del acogimiento al régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas<sup>(1)</sup>.

Al respecto, se consulta si de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.° 1264 y en la segunda disposición complementaria final (DCF) del Decreto Supremo N.° 267-2017-EF, para efectos del acogimiento al Régimen, la interpósita persona, sociedad o entidad debe cumplir la obligación de transferir al sujeto que se acoga al Régimen, los bienes y/o derechos que representan las rentas no declaradas, en los siguientes casos:

- a) Si la interpósita persona, sociedad o entidad enajena a un tercero los bienes y/o derechos y transfiere el dinero obtenido al sujeto que se acoge al Régimen.
- b) Si la interpósita persona, sociedad o entidad enajena a un tercero los bienes y/o derechos, con el dinero obtenido adquiere otros bienes y/o derechos, y estos son transferidos al sujeto que se acoge al Régimen.
- c) Si la interpósita persona, sociedad o entidad enajena a un tercero los bienes y/o derechos, con el dinero obtenido adquiere otros bienes y/o derechos, los cuales también son enajenados y el dinero obtenido es transferido al sujeto que se acoge al Régimen.
- d) Si las operaciones previstas en los numerales anteriores se repiten varias veces hasta que finalmente se transfiere al sujeto que se acoge al Régimen, bienes, derechos y/o dinero por un monto igual al valor de los bienes y/o derechos por los que se efectuó el acogimiento.

**BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N.° 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.° 1264, aprobado por el Decreto Supremo N.° 067-2017-EF, publicado el 25.3.2017, modificado por el Decreto Supremo N.° 267-2017-EF (en adelante, "el Reglamento").

---

<sup>1</sup> En adelante, "el Régimen".

## ANÁLISIS:

El párrafo 6.1 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que la base imponible<sup>(2)</sup> está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015, que califiquen como renta no declarada conforme al artículo 5, siempre que estén representados en dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país, al 31.12.2015.

Agrega el acápite i) del párrafo 6.2 del citado artículo 6 que para tal efecto se incluye el dinero, bienes y/o derecho que al 31.12.2015 se hubieran encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, siempre que a la fecha de acogimiento se encuentren a nombre del sujeto que se acoge a este Régimen.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 13.1 del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264, los bienes y/o derechos declarados conforme al inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9<sup>(3)</sup>, que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, deberán ser transferidos a nombre del sujeto que se acoja al Régimen, previamente al acogimiento; siendo que para efectos del impuesto a la renta, dicha transferencia no se considerará enajenación<sup>(4)</sup>.

Asimismo, el párrafo 14.1 del artículo 14 del Reglamento dispone que la obligación de transferir los bienes y/o derechos a que se refiere el párrafo 13.1 del artículo 13 del citado decreto legislativo que representan la renta no declarada resulta aplicable cuando el bien y/o derecho está a nombre de interpósita persona, sociedad y/o entidad; y que para efectos del impuesto a la renta dicha transferencia no se considera enajenación.

De otro lado, el segundo párrafo de la segunda DCF del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF<sup>(5)</sup> señala que en caso el sujeto hubiera generado rentas a través de una entidad controlada no domiciliada a que se refiere el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta, y declare que esta es interpósita sociedad o entidad, aquel puede acoger el íntegro de las rentas que se hubieren generado a través de dicha entidad, incluso las anteriores al ejercicio 2013, siempre que los bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de esta y que representen las rentas no declaradas, se transfieran a dicho sujeto, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264.

---

<sup>2</sup> Del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

<sup>3</sup> Según el cual, para acogerse al Régimen deberá cumplirse con el requisito de presentar una declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible (ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015, que califiquen como renta no declarada conforme a su artículo 5, siempre que estén representados en dinero, bienes y/o derechos situados dentro o fuera del país, a dicha fecha, de acuerdo con lo previsto en su artículo 6) así como la fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos; y el importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado.

<sup>4</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

<sup>5</sup> Publicado el 10.9.2017.

De las normas citadas fluye que:

- (i) Para efectos del Régimen, los bienes y/o derechos que representan la renta no declarada generada al 31.12.2015 que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad deben transferirse a nombre del contribuyente antes de la fecha de acogimiento.
- (ii) Dicha condición tiene como finalidad que se regularice la titularidad de los bienes y/o derechos, esto es, que al momento del acogimiento ya no se encuentren a nombre de persona, sociedad o entidad que es interpósita, sino del que se acoge al Régimen.
- (iii) Como la mencionada condición solo resulta aplicable cuando dichos bienes y/o derechos se encuentran a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, si a partir del 1.1.2016 pero antes de la fecha de acogimiento tales bienes y/o derechos fueron transferidos a un tercero, no resulta aplicable la condición en cuestión; siendo que esta se entenderá incumplida únicamente si a la fecha de acogimiento los referidos bienes y derechos se mantienen a nombre de la interpósita persona, sociedad o entidad.

En tal virtud, en el supuesto de portafolios de inversiones manejados por interpósita persona, sociedad o entidad, en los que los valores existentes al 31.12.2015, que representan las rentas no declaradas, han sido transferidos a un tercero a partir del 1.1.2016, pero antes del acogimiento al Régimen, adquiriéndose otros valores con el dinero producto de dicha negociación (operación que puede haberse realizado en varias oportunidades antes de tal acogimiento); no es aplicable la condición de transferir aquellos valores al sujeto que se acoja al Régimen.

### **CONCLUSIÓN:**

En el supuesto de portafolios de inversiones manejados por interpósita persona, sociedad o entidad, en los que los valores existentes al 31.12.2015, que representan las rentas no declaradas, han sido transferidos a un tercero a partir del 1.1.2016, pero antes del acogimiento al Régimen, adquiriéndose otros valores con el dinero producto de dicha negociación (operación que puede haberse realizado en varias oportunidades antes de tal acogimiento); no es aplicable la condición de transferir aquellos valores al sujeto que se acoja al Régimen.

Lima, 10 OCT. 2017

Original firmado por  
**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional Jurídico Tributaria  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

**INFORME N.º 020-2017-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<sup>(1)</sup>:

1. En el caso de un contribuyente que en su declaración jurada anual del impuesto a la renta consignó erradamente como renta de fuente peruana una ganancia que correspondía a renta de fuente extranjera, ¿puede acoger dicha renta al Régimen?
2. Un sujeto domiciliado en el país, propietario de una entidad controlada no domiciliada, ¿puede acoger al Régimen las rentas pasivas establecidas en el artículo 115 de la Ley del Impuesto a la Renta, generadas por dicha entidad?

**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, modificado por el Decreto Supremo N.º 267-2017-EF, publicado el 10.9.2017 (en adelante, “el Reglamento”).
- 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”).

**ANÁLISIS:**

1. 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 o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago.

En ese sentido, el artículo 5 del citado decreto legislativo señala que se entenderá por rentas no declaradas a las rentas gravadas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta y que a la fecha del acogimiento al Régimen no hayan sido declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago; precisando que ello incluye la renta que se hubiere determinado de haberse aplicado el

---

<sup>1</sup> En adelante, “el Régimen”.

artículo 52 de la LIR sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

Por su parte, el acápite j) del párrafo 1.1 del artículo 1 del Reglamento define a las rentas no declaradas como la renta gravada que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 1 de la LIR, generada hasta el 31.12.2015 y que a la fecha de acogimiento al Régimen:

- a) No haya sido declarada; o,
- b) El impuesto a la renta correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago al no existir la obligación de presentar una declaración; o,
- c) Se hubieren determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la LIR sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

De acuerdo con las citadas normas, únicamente pueden ser materia de acogimiento al Régimen aquellas rentas gravadas que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta generadas hasta el 31.12.2015, y que, además, no han sido declaradas; su impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago<sup>(2)</sup>; o dicha renta hubiera sido determinada sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

Ahora bien, en el supuesto materia de consulta, no puede afirmarse que la renta que ha sido declarada de manera errónea califique como renta no declarada en los términos de la normativa del Régimen, por cuanto dicha renta sí fue declarada, aun cuando exista error en el tipo de renta consignada en la declaración.

En tal sentido, el contribuyente que en su declaración jurada anual del impuesto a la renta consignó erradamente como renta de fuente peruana una ganancia que correspondía ser considerada como renta de fuente extranjera, no se puede acoger al Régimen por dicha renta.

2. Respecto a la segunda consulta cabe indicar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LIR, el régimen de transparencia fiscal internacional será de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de entidades controladas no domiciliadas, respecto de las rentas pasivas de estas, siempre que se encuentren sujetos al impuesto en Perú por sus rentas de fuente extranjera.

Asimismo, el artículo 113 de la mencionada ley dispone que las rentas netas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas, serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas

---

<sup>2</sup> Al no existir la obligación de presentar una declaración.

domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) en los resultados de dicha entidad.

Por su parte, el artículo 115 de la LIR precisa que no se efectuará la atribución a que se refiere el artículo 113 antes citado de las siguientes rentas pasivas:

- (i) Las que sean de fuente peruana, salvo las previstas en el numeral 9 del artículo 114<sup>(3)</sup> de dicha ley.
- (ii) Las que hubiesen sido gravadas con un impuesto a la renta en un país o territorio distinto a aquel en el que la entidad controlada no domiciliada esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada, con una tasa superior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto a la renta que correspondería en Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.
- (iii) Las obtenidas por una entidad controlada no domiciliada en un ejercicio gravable -según lo establecido en el segundo párrafo del inciso a) del numeral 1 del artículo 113 de esta ley- cuando:
  - a) El total de las rentas netas pasivas de dicha entidad no excedan de cinco (5) Unidades Impositivas Tributarias; siendo que para determinar este monto, se excluirán las rentas pasivas que se encuentren en los supuestos de los numerales 1 o 2 de este artículo.
  - b) Los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o menores al veinte por ciento (20%) del total de los ingresos de la entidad controlada no domiciliada.

De otro lado, la segunda disposición complementaria final del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF señala que el Régimen comprende las rentas generadas a través de interpósita persona, sociedad o entidad.

Agrega que en caso el sujeto hubiera generado rentas a través de una entidad controlada no domiciliada a que se refiere el artículo 112 de la LIR, y declare que esta es interpósita sociedad o entidad, aquel puede acoger el íntegro de las rentas que se hubieren generado a través de dicha entidad, incluso las anteriores al ejercicio 2013, siempre que los bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de esta y que representen las rentas no

---

<sup>3</sup> Que se refiere a las rentas que las entidades controladas no domiciliadas obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con sujetos domiciliados en el país, siempre que:

- a) estos y aquellas sean partes vinculadas;
- b) tales rentas constituyan gasto deducible para los sujetos domiciliados para la determinación de su impuesto en el país, y
- c) dichas rentas no constituyan renta de fuente peruana, o estén sujetas a la presunción prevista en el artículo 48 de la LIR, o siendo íntegramente de fuente peruana estén sujetas a una tasa del impuesto menor al treinta por ciento (30%).

declaradas, se transfieran a dicho sujeto, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264<sup>(4)</sup><sup>(5)</sup>.

Como se aprecia, por el régimen de transparencia fiscal internacional, vigente a partir del 1.1.2013, las rentas netas pasivas obtenidas por las entidades controladas no domiciliadas serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país, al cierre de cada ejercicio gravable, siempre que estos (por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas) tengan una participación (directa o indirecta) en más del 50% en los resultados de dicha entidad, debiendo, en tal caso, ser consideradas por estos para la determinación de su impuesto a la renta; salvo que se trate de las rentas pasivas señaladas en el artículo 115 de la LIR, las que no serán materia de atribución a estos contribuyentes.

Sin embargo, solo para efectos del Régimen se ha establecido una norma especial, según la cual, tratándose de sujetos que hubieran generado rentas a través de entidades controladas no domiciliadas<sup>(6)</sup>, respecto de las cuales declaren que estas son interpósitas sociedades o entidades, dichos sujetos pueden acoger al Régimen todas las rentas que se hubieren generado a través de tales entidades, incluyendo las generadas antes de la entrada en vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional antes aludido<sup>(7)</sup>, siempre que los bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de esas entidades y que representen las rentas no declaradas, se transfieran a dichos sujetos, previamente al acogimiento.

Por lo tanto, el sujeto domiciliado en el país, propietario de una entidad controlada no domiciliada, puede acoger al Régimen las rentas pasivas señaladas en el artículo 115 de la LIR generadas por dicha entidad, solo si se cumple lo siguiente:

- (i) Declara que aquella es interpósita sociedad o entidad<sup>(8)</sup>; y,
- (ii) Los bienes y/o derechos que se encuentran a nombre de aquella entidad y que representan las rentas no declaradas, sean transferidos a dicho sujeto, previamente al acogimiento.

---

<sup>4</sup> Según el cual, los bienes y/o derechos declarados conforme al inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9, que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, deberán ser transferidos a nombre del sujeto que se acoja al Régimen, previamente al acogimiento; siendo que para efectos del impuesto a la renta, dicha transferencia no se considerará enajenación.

Agrega que el valor de adquisición a que se refiere el párrafo 9.1 del artículo 9 será considerado como costo computable de los bienes y/o derechos, para efectos del impuesto a la renta.

<sup>5</sup> En la medida que sea exigible la condición prevista en el párrafo 14.1 del artículo 14 del Reglamento, conforme se ha interpretado en el Informe N.º 019-2 017-SUNAT/7T0000.

<sup>6</sup> A que se refiere el artículo 112 de la LIR.

<sup>7</sup> Vale decir, inclusive las rentas generadas antes del 1.1.2013.

<sup>8</sup> Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso j) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento que establece como información que sustenta el acogimiento al Régimen, la declaración jurada del sujeto que se acoge al Régimen y de la interpósita persona, sociedad o entidad -estas a través de su representante legal- mediante la cual se reconozca la calidad de interpósitas de estas.

## **CONCLUSIONES:**

1. El contribuyente que en su declaración jurada anual del impuesto a la renta consignó erradamente como renta de fuente peruana una ganancia que correspondía ser considerada como renta de fuente extranjera, no se puede acoger al Régimen por dicha renta.
2. El sujeto domiciliado en el país, propietario de una entidad controlada no domiciliada, puede acoger al Régimen las rentas pasivas señaladas en el artículo 115 de la LIR generadas por dicha entidad, solo si se cumple lo siguiente:
  - (i) Declara que aquella es interpósita sociedad o entidad; y,
  - (ii) Los bienes y/o derechos que se encuentran a nombre de aquella entidad y que representan las rentas no declaradas, sean transferidos a dicho sujeto, previamente al acogimiento.

Lima, 10 OCT. 2017

Original firmado por

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

**Intendente Nacional Jurídico Tributaria**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**

rmh  
CT0488-2017  
CT0489-2017  
IMPUESTO A LA RENTA - Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.