



INFORME N.º 027-2017-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. Se plantea el supuesto de una persona natural que en el año 2012 adquirió un bien con renta no declarada no prescrita por un valor de S/ 100 000,00, el cual enajenó a S/ 120 000,00, monto que constituye, a su vez, renta no declarada. Posteriormente, con dicho ingreso en el año 2013 adquirió otro bien por el importe de S/ 120 000,00, enajenándolo a S/ 140 000,00, ingreso que tampoco fue declarado oportunamente. Finalmente, en el año 2014 con el producto de la última enajenación adquirió otro bien por la suma de S/ 140 000,00, el mismo que enajenó en el año 2015 a S/ 160 000,00, importe que se ve reflejado en su estado de cuenta bancaria al 31 de diciembre de 2015.

Al respecto, se consulta a cuánto asciende el monto pasible de acogimiento al Régimen, según lo dispuesto en el inciso f) del párrafo 5.5 del artículo 5 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264.

2. A efecto de cumplir con lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264, tratándose de valores mobiliarios enajenados a través de mecanismos centralizados de negociación ubicados en el extranjero⁽²⁾, ¿los contribuyentes podrán presentar los documentos emitidos por la institución responsable de la conducción de tales mecanismos, para acreditar su enajenación, aun cuando en ellos no se identifique a la persona, sociedad o entidad adquirente de dichos valores?
3. ¿El acogimiento al Régimen por el total de las rentas no declaradas generadas hasta el ejercicio gravable 2015 motiva que el cómputo del plazo de prescripción establecido en el artículo 43 del Código Tributario se interrumpa, iniciándose un nuevo término prescriptorio?

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 y norma modificatoria (en adelante, "el Reglamento").

¹ En adelante, "el Régimen".

² Regulados y supervisados por las autoridades reguladoras de los mercados de valores.

- 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”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone 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; incluyendo la renta que se hubiere determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta⁽³⁾ sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

Por su parte, el acápite i. del inciso a) del numeral 8.1 del artículo 8 del Reglamento prevé que los sujetos que no se encuentran en algunos de los supuestos de exclusión previstos en el artículo 11 del mencionado decreto legislativo, para efectos del acogimiento al Régimen deberán cumplir con el requisito de presentar hasta el 29.12.2017 la declaración jurada de acogimiento en la que se debe señalar los ingresos netos percibidos que califican como rentas no declaradas y que están representados en bienes, derechos y/o dinero.

Además, el párrafo 10.3 del artículo 10 del Reglamento prevé que si los ingresos netos percibidos que se declaran no están representados en dinero, bienes y/o derechos de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 5, la respectiva renta no declarada se considera como no acogida al Régimen, salvo se trate de consumos en el caso de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 1264.

De otro lado, el párrafo 6.1 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que la base imponible⁽⁴⁾ 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.

Por su parte, el párrafo 5.2 del artículo 5 del Reglamento prevé que, para los fines del Régimen, el ingreso neto está constituido por el ingreso bruto menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Agrega el párrafo 5.3 del mencionado artículo 5 que tratándose de renta no declarada que constituya ganancias de capital, el ingreso neto se calculará deduciendo del monto determinado, conforme a lo previsto en el párrafo 5.2, el costo computable, salvo que el importe de dicho costo constituya

³ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).

⁴ Del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

asimismo renta no declarada no prescrita; siendo que para determinar el costo computable se considerará lo dispuesto en el penúltimo⁽⁵⁾ y último⁽⁶⁾ párrafos del artículo 20 y el artículo 21 de la LIR, y la primera DCT del Decreto Legislativo N.º 1120⁽⁷⁾.

Además, según lo previsto en el inciso f) del párrafo 5.5 del artículo 5 del Reglamento, para determinar si se cumple con el requisito de que el ingreso neto está representado en dinero, bienes y/o derechos, si estos representan rentas no declaradas generadas por ganancias de capital, al valor de adquisición de los bienes y/o derechos o al importe del dinero se le deduce el costo computable del bien que generó dicha ganancia, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada no prescrita.

Como fluye de las citadas normas, para efectos del acogimiento al Régimen:

- a) Los ingresos netos percibidos que califican como rentas no declaradas⁽⁸⁾ deben estar representados en dinero, bienes y/o derechos al 31.12.2015⁽⁹⁾.
- b) En el caso de renta no declarada que constituya ganancias de capital, el aludido ingreso neto se determina deduciendo del monto que resulte de restar al ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, el costo computable, salvo que el importe de dicho costo constituya también renta no declarada no prescrita.

En ese sentido, siendo que, en el supuesto a que se refiere la primera consulta, el ingreso generado por la última enajenación es el que está representado en dinero al 31.12.2015⁽¹⁰⁾; y toda vez que el costo computable

⁵ Que dispone que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

⁶ El cual prevé qué debe entenderse por costo de adquisición, costo de producción o construcción y valor de ingreso al patrimonio.

⁷ Publicado el 18.7.2012. Esta DCT establece que lo previsto en el acápite a.2 del inciso a) del numeral 21.1 del artículo 21 de la LIR, modificado por el mismo decreto legislativo, será de aplicación respecto de inmuebles adquiridos a partir del 1.8.2012.

Añade que lo previsto en el inciso b) del numeral 21.2 y en el numeral 21.3 del artículo 21 de la LIR, modificado por la citada norma, será de aplicación respecto de acciones y participaciones, y de otros valores mobiliarios adquiridos a partir del 1.1.2013.

⁸ 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; incluyendo la renta que se hubiere determinado sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

⁹ Salvo que se trate de consumos en el caso de rentas no declaradas correspondientes a incrementos patrimoniales no justificados.

¹⁰ En la cuenta bancaria a que se alude en dicha consulta.

del bien enajenado constituye renta no declarada no prescrita; dicho ingreso, sin la deducción del costo computable, es el que constituye la renta no declarada que puede acogerse al Régimen.

Por lo tanto, en el supuesto de una persona natural que genera ganancias de capital, que en el año 2012 adquirió un bien con renta no declarada no prescrita por un valor de S/ 100 000,00, el cual enajenó y le generó otra renta no declarada, habiéndose efectuado así sucesivas adquisiciones (con dicha renta no declarada) y posteriores enajenaciones que generaron rentas que tampoco fueron declaradas para efectos del impuesto a la renta, y en el que la última enajenación que se efectuó en el año 2015⁽¹¹⁾ fue por el importe de S/ 160 000,00⁽¹²⁾, este monto, sin la deducción del costo computable, constituye la renta no declarada que puede acogerse al Régimen.

2. En relación con la segunda consulta, el párrafo 12.4 del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone que la SUNAT tendrá el plazo de un año, contado desde el 1.1.2018, para requerir la información relacionada a los requisitos para el acogimiento al Régimen.

En ese sentido, el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento establece que para acreditar la repatriación e inversión realizada, la SUNAT podrá solicitar, cuando la renta no declarada estuvo representada al 31.12.2015 en bienes y/o derechos situados en el exterior, que se acredite que el dinero materia de repatriación proviene de la transferencia de dichos bienes y/o derechos, mediante documento de fecha cierta, en el que se aprecie la fecha de transferencia y la persona, sociedad o entidad adquirente.

De acuerdo con la citada norma, respecto a los contribuyentes que se hayan acogido al Régimen, la SUNAT podrá requerir el documento de fecha cierta en el que se aprecie la fecha de transferencia de los bienes y/o derechos situados en el exterior y la persona, sociedad o entidad adquirente, a fin de acreditar que el dinero materia de repatriación proviene de dicha transferencia.

En efecto, la disposición materia de análisis tiene como finalidad que se acredite que el dinero materia de repatriación e inversión en Perú proviene efectivamente de la transferencia de los bienes y/o derechos situados en el exterior al 31.12.2015, que representan la renta no declarada materia de acogimiento al Régimen; siendo que la información referida a la fecha de transferencia y a la identificación del adquirente que la norma requiere contenga el documento, procura que este sea más fehaciente.

Ahora bien, siendo que se consideran mecanismos centralizados de negociación a los mercados secundarios que reúnen o interconectan simultáneamente a varios compradores y vendedores con el objeto de

¹¹ Del bien que previamente fue adquirido con rentas no declaradas no prescritas.

¹² El cual se ve reflejado en su estado de cuenta bancaria al 31.12.2015.

negociar valores⁽¹³⁾ y considerando que estos se encuentran regulados y supervisados por las autoridades reguladoras de los mercados de valores de los países en los que operan, ello permite que las operaciones que a través de ellos se realicen se efectúen de manera eficiente, transparente y segura, a fin de no perjudicar el interés de los participantes.

En ese sentido, si en los documentos emitidos por la institución responsable de la conducción de tales mecanismos en los que consten las enajenaciones de valores mobiliarios realizadas a través de estos, no se identifica a la persona, sociedad o entidad adquirente de dichos valores, es porque ello responde a la mecánica de dicho mercado, y no desvirtúa el contenido de esos documentos (la constancia de la transferencia de esos bienes).

Por lo tanto, si bien, en general, en el documento de fecha cierta a que se refiere el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento debe constar la identificación del sujeto adquirente de los bienes a que dicha norma alude, ello no será exigible en los casos en que en los documentos emitidos por la institución responsable de la conducción de los mecanismos centralizados de negociación en los que consten las enajenaciones de valores mobiliarios realizadas a través de estos, no se identifique a dicho sujeto adquirente, por cuanto, dada la mecánica de dichos mercados, con estos se cumple la finalidad de la norma, ya que acreditan de manera fehaciente la transferencia de los bienes en cuestión.

En consecuencia, a efecto de cumplir con lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, tratándose de valores mobiliarios enajenados a través de mecanismos centralizados de negociación ubicados en el extranjero⁽²⁾, los contribuyentes podrán presentar los documentos emitidos por la institución responsable de la conducción de tales mecanismos, para acreditar su enajenación, aun cuando en ellos no se identifique a la persona, sociedad o entidad adquirente de dichos valores, siempre que tales documentos sean de fecha cierta.

3. En cuanto a la tercera consulta, de acuerdo con el párrafo 9.1 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 1264, para acogerse al Régimen deberá cumplirse con presentar una declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible y efectuar el pago del íntegro del impuesto declarado hasta el día de la presentación de la declaración.

¹³ Fuente: <https://glosarios.servidor-alicante.com/terminos-bursatiles/mecanismos-centralizados-de-negociacion>.

A título ilustrativo, cabe indicar que la quincuagésima segunda disposición transitoria final de la LIR señala que, para efecto de la regulación de los instrumentos financieros derivados a que se refiere dicha ley, mecanismos centralizados de negociación son entidades ubicadas en el país o en el extranjero que reúnen e interconectan simultáneamente a varios compradores y vendedores con el objeto de cotizar y negociar valores, productos, contratos y similares; que se encuentran regulados y supervisados por las autoridades reguladoras de los mercados de valores (numeral 13); y que son mercados reconocidos cuando cuentan al menos con dos (2) años de operación y han sido autorizados para funcionar con tal carácter de conformidad con las leyes del país en que se encuentren, donde los precios que se determinen sean de conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes (numeral 14).

Para tal efecto, el inciso a) del párrafo 8.1 del artículo 8 del Reglamento indica que en la declaración jurada se debe señalar:

- i. Los ingresos netos percibidos que califican como rentas no declaradas y que están representados en bienes, derechos y/o dinero, así como el importe de los consumos en el caso de incrementos patrimoniales no justificados.
- ii. La fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos, el país o jurisdicción en el que se encuentran ubicados al 31.12.2015 y cualquier otra información que permita identificar tales bienes y/o derechos.
- iii. El importe de dinero expresado en moneda nacional, identificando la(s) empresa(s) del sistema financiero nacional o extranjero y el país o jurisdicción en el que se encuentra(n) depositado(s).
- iv. Tratándose de dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se hubieren encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad o haya(n) sido transferido(s) a un trust o fideicomiso vigente a dicha fecha, la identificación de aquellos y el lugar donde se encuentran o están constituidos, según corresponda.
- v. Tratándose de dinero materia de repatriación e inversión, adicionalmente, el(los) medio(s) de pago utilizado(s), el(los) número(s) de cuenta(s) de la(s) empresa(s) del sistema financiero supervisada(s) por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones a través de la(s) cual(es) se canalizó el dinero materia de repatriación y en qué ha sido invertido.
- vi. Tratándose de dinero que al 31.12.2015 se hubiera encontrado depositado en cuentas mancomunadas, el nombre del sujeto que generó la renta no declarada.

Como se aprecia, en la referida declaración jurada se consigna de forma acumulada sin distinción de los periodos tributarios correspondientes, todas las rentas no declaradas que el contribuyente desee acoger al Régimen generadas hasta el 31.12.2015, representadas en bienes, derechos y/o dinero, así como el importe de los consumos, de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Reglamento.

Ahora bien, conforme con el artículo 43 del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Agrega el citado artículo que dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 45 del mencionado código señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe por el reconocimiento expreso de dicha obligación; y que esta misma causal interrumpe también el plazo de prescripción de la acción para exigir su pago, conforme con el inciso b) del numeral 2 del citado artículo.

Sobre el particular, la doctrina refiere que, en principio, el reconocimiento expreso de la obligación tributaria supone que esta ha sido previamente determinada por acto del obligado o de la Administración Tributaria, o que en el acto mismo del reconocimiento se produce esa determinación⁽¹⁴⁾.

Asimismo, esta Administración Tributaria⁽¹⁵⁾ ya ha asumido el criterio de que para efectos que se produzca el reconocimiento expreso de la obligación tributaria se requiere que en este acto se indique el detalle de la deuda tributaria.

Así pues, es posible afirmar que el reconocimiento en cuestión debe incorporar los elementos necesarios para la identificación de los tributos que se reconocen como deuda y los periodos a los cuales estos corresponden, a fin de que opere la causal de interrupción de la prescripción del plazo para determinar la obligación tributaria y de la acción para exigir su pago.

De lo antes indicado fluye que en el caso de la declaración jurada de acogimiento al Régimen no se efectúa un reconocimiento expreso de la obligación tributaria, toda vez que en dicha declaración solo se consignará de forma acumulada todas las rentas no declaradas del contribuyente generadas hasta el 31.12.2015, no señalándose el detalle de la deuda tributaria correspondiente por cada periodo, lo cual es necesario para que opere la causal de interrupción de los plazos prescriptorios.

En consecuencia, la declaración jurada de acogimiento al Régimen no supone el reconocimiento expreso de la obligación tributaria respecto de las rentas no declaradas generadas hasta el 31.12.2015, por lo que dicha declaración no interrumpe los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43 del Código Tributario.

¹⁴ TALLEDO MAZÚ, César. *Manual del Código Tributario*. Tomo I. Editorial Economía y Finanzas. Lima, pág. 99.

¹⁵ En el Informe N.º 141-2004-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i1412004.htm>).

Dicho informe concluye que la presentación de la solicitud de acogimiento al Sistema de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias – RESIT, establecido por la Ley N.º 27681, mediante la cual se hubiera pretendido la extinción de los intereses capitalizados, en caso que dicha solicitud se declare no válida, no produce la interrupción del término prescriptorio respecto de dicha deuda. Sobre el particular, indica que “(...) *debe tenerse en cuenta que para efecto de la extinción de los intereses capitalizados no se requiere detallar dicha deuda en la solicitud de acogimiento al RESIT, lo cual implica que no exista un reconocimiento expreso de dicha obligación; (...)*”.

CONCLUSIONES:

1. En el supuesto de una persona natural que genera ganancias de capital, que en el año 2012 adquirió un bien con renta no declarada no prescrita por un valor de S/ 100 000,00, el cual enajenó y le generó otra renta no declarada, habiéndose efectuado así sucesivas adquisiciones (con dicha renta no declarada) y posteriores enajenaciones que generaron rentas que tampoco fueron declaradas para efectos del impuesto a la renta, y en el que la última enajenación que se efectuó en el año 2015 fue por el importe de S/ 160 000,00, este monto, sin la deducción del costo computable, constituye la renta no declarada que puede acogerse al Régimen.
2. A efecto de cumplir con lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, tratándose de valores mobiliarios enajenados a través de mecanismos centralizados de negociación ubicados en el extranjero, los contribuyentes pueden presentar los documentos emitidos por la institución responsable de la conducción de tales mecanismos, para acreditar su enajenación, aun cuando en ellos no se identifique a la persona, sociedad o entidad adquirente de dichos valores, siempre que estos califiquen como documentos de fecha cierta.
3. La declaración jurada de acogimiento al Régimen no supone el reconocimiento expreso de la obligación tributaria respecto de las rentas no declaradas generadas hasta el 31.12.2015, por lo que dicha declaración no interrumpe los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43° del Código Tributario.

Lima, 18 OCT. 2017

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional Jurídico Tributaria

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

mh

CT0574-2017

CT0577-2017

CT0578-2017

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

INFORME N.º 029-2017-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula diversas consultas en relación con la causal de exclusión del régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas⁽¹⁾ prevista en el inciso c) del artículo 11º del Decreto Legislativo N.º 1264:

1. Respecto de la condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de personas naturales que a partir del año 2009 hayan tenido o que al momento del acogimiento al Régimen tengan la calidad de funcionario público:
 - a) ¿Dicha condición se establece a la fecha de entrada en vigencia del citado decreto legislativo?
 - b) ¿Si tal condición termina por fallecimiento o disolución del matrimonio después de la fecha de entrada en vigencia del referido decreto, se extingue la causal de exclusión?
 - c) ¿Una persona que adquiere dicha condición después de la fecha de entrada en vigencia del mencionado decreto queda incurso en la exclusión?
2. En el caso de que una persona que contaba con rentas no declaradas hasta el ejercicio gravable 2015 fallezca antes de la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1264:
 - a) Si al momento de su fallecimiento tenía la condición señalada en la primera consulta, ¿sus herederos y demás sucesores a título gratuito podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante?
 - b) Si alguno de los herederos o sucesores a título gratuito ostenta dicha condición, pero su causante no estuvo comprendido en la exclusión, ¿podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante?

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.

ANÁLISIS:

1. Respecto de las consultas del numeral 1 precedente, el inciso c) del artículo 11º 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; agregando que esta exclusión también se aplicará a su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad.

¹ En adelante, "el Régimen".

Nótese que la referida exclusión se basa en criterios subjetivos, toda vez que se determina en función a la condición personal de quienes pretendan acogerse al Régimen, ya sea porque tengan la calidad de funcionario público o porque tengan vinculación con este en condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad.

En cuanto a la calidad personal de funcionario público, la norma ha establecido dos supuestos de exclusión:

- i. Que la persona, a partir del año 2009, haya tenido dicha calidad.
- ii. Que al momento del acogimiento al Régimen tenga dicha condición.

Sobre el particular, el primero de estos supuestos implica que la persona ha ostentado la calidad de funcionario público en el pasado⁽²⁾, es decir, antes del momento en que el contribuyente pretenda acogerse al Régimen, por cuanto, si tuviera dicha calidad al momento de su acogimiento⁽³⁾, la persona se encontraría inmersa en el segundo supuesto.

En ese sentido, puede afirmarse que esta exclusión comprende a aquellas personas que hayan tenido en algún momento la calidad de funcionario público desde el 1.1.2009 hasta el día anterior a la fecha en que pretendan acogerse al Régimen, lo cual puede ser como máximo el 28.12.2017⁽⁴⁾⁽⁵⁾.

Por su parte, el segundo supuesto alcanza a aquellas personas que tienen la calidad de funcionario público al momento en que pretendan acogerse al Régimen. Así pues, aquellos que se acojan al Régimen y en un momento posterior adquieran la calidad de funcionario público, incluso si adquieran tal condición antes del 29.12.2017, no se encontrarán inmersos en esta causal de exclusión.

En relación con la condición personal de tener vinculación con el funcionario público, la exclusión bajo análisis también se aplicará al cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de las personas inmersas en los supuestos descritos en los párrafos precedentes.

² La locución "haya tenido" supone una acción o circunstancia cuyo inicio y fin se verifica en el pasado, es decir, que en la actualidad se encuentra terminada.

³ El acto de acogimiento puede darse desde el 3.7.2017, fecha a partir de la cual el Formulario Virtual N.º 1667 – Declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas se encuentra disponible en el Portal SUNAT según lo dispuesto por el artículo 2º de la Resolución de Superintendencia N.º 160-2017-SUNAT, publicada el 30.6.2017, hasta el 29.12.2017, plazo máximo para la presentación de la declaración jurada de acogimiento al Régimen, de acuerdo con lo señalado en el numeral 10.1 del artículo 10º del referido decreto legislativo.

⁴ Toda vez que el último día de acogimiento es el 29.12.2017, fecha en la cual, para que se configure esta causal, el contribuyente no debe tener la calidad de funcionario público (pues si el contribuyente fuera funcionario público el 29.12.2017 y deseara acogerse al Régimen se encontraría excluido por el segundo supuesto).

⁵ Se hace referencia al momento en que el contribuyente "pretenda" acogerse al Régimen, toda vez que en esa ocasión deberá evaluar si se encuentra inmerso en la causal de exclusión, en cuyo caso es muy probable que no realice la presentación de la declaración jurada de acogimiento, lo que no enerva la existencia de la causal. En todo caso, aun estando incurso en la exclusión podría pretender realizar el acto de acogimiento mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente, el cual no sería aprobado por la Administración Tributaria.

En tal sentido, se puede afirmar que esta exclusión comprende al cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de aquellas personas que:

- i. Hayan tenido en algún momento la calidad de funcionario público desde el 1.1.2009 hasta el día anterior a la fecha en que su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad pretenda acogerse al régimen, el cual puede ser como máximo el 28.12.2017.
- ii. Tengan la calidad de funcionario público al momento en que su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad pretenda acogerse al régimen.

Ahora, bien, toda vez que las causales que son materia de análisis son causales de exclusión del Régimen establecidas en función a la condición personal de quienes se acojan a este, dicha condición debe verificarse a la fecha en que se pretenda acoger al Régimen.

En consecuencia, respecto a la condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de personas naturales que hayan tenido⁽⁶⁾ o tengan la calidad de funcionario público:

- a) Dicha condición se deberá establecer al momento en que el cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad pretenda acogerse al Régimen.
 - b) Si al momento en que se pretenda acoger al Régimen se verifica que tal condición se terminó por fallecimiento o disolución del vínculo matrimonial, no se configura la causal de exclusión.
 - c) Una persona que adquiere dicha condición después de la fecha de entrada en vigencia del mencionado decreto queda incurso en la exclusión siempre que se verifique tal condición al momento en que pretenda acogerse al Régimen.
2. En cuanto a las consultas del numeral 2 del rubro materia, esta Administración Tributaria ha señalado que los herederos y demás sucesores a título gratuito pueden acogerse al Régimen por la renta no declarada del causante⁽⁷⁾.

Por su parte, el artículo 25° del Código Tributario establece que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal; siendo que en el caso de la herencia, la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

⁶ A partir del año 2009.

⁷ En el Informe N.° 006-2017-SUNAT/7T0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i006-2017-7T0000.pdf>).

Al respecto, señala que "(...) así como la sucesión indivisa sustituye al causante en la relación jurídica de la que es 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 [respecto de las obligaciones tributarias contraídas por el causante]." (Énfasis agregado).

Así pues, quien ha generado una renta no declarada mantiene una obligación tributaria con el fisco, la cual, en caso de fallecimiento, es transmitida sin que varíen sus elementos objetivos a sus herederos y demás sucesores a título gratuito, quienes se convertirán en los nuevos titulares de la obligación tributaria y deberán responder por dicha obligación hasta el límite del valor de los bienes y derechos que reciban.

En ese sentido, es posible afirmar que, independientemente de que el causante haya fallecido antes de la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1264, sus herederos o sucesores a título gratuito, en calidad de nuevos titulares de la obligación tributaria originada por las rentas no declaradas generadas hasta el ejercicio gravable 2015, deberán verificar para efectos del acogimiento al Régimen si ellos mismos cumplen las condiciones personales para calificar como sujetos comprendidos en este⁽⁸⁾ o se encuentran incurso en las causales de exclusión⁽⁹⁾.

Por tanto, en el caso de que una persona que contaba con rentas no declaradas hasta el ejercicio gravable 2015 fallezca antes de la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1264:

- a) Si al momento de su fallecimiento tenía la condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de quien haya tenido⁽⁶⁾ o tenga la calidad de funcionario público, sus herederos y demás sucesores a título gratuito que califiquen como sujetos comprendidos en el Régimen y no se encuentren incurso en alguna causal de exclusión podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante.
- b) Si alguno de los herederos o sucesores a título gratuito ostenta dicha condición, pero su causante no estuvo comprendido en la exclusión, los demás herederos o sucesores a título gratuito que califiquen como sujetos comprendidos en el Régimen y no se encuentren incurso en alguna causal de exclusión podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante en la proporción que corresponda a su cuota hereditaria.

CONCLUSIONES:

En relación con la causal de exclusión del Régimen prevista en el inciso c) del artículo 11º del Decreto Legislativo N.º 1264:

1. Respecto de la condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de personas naturales que a partir del año 2009 hayan tenido o que al momento del acogimiento al Régimen tengan la calidad de funcionario público:
 - a) Dicha condición se deberá establecer al momento en que el cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad pretenda acogerse al Régimen.

⁸ Al respecto, el artículo 4º del Decreto Legislativo N.º 1264 señala 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 Ley del Impuesto a la Renta.

⁹ Previstas en el artículo 11º del Decreto Legislativo N.º 1264.

- b) Si al momento en que se pretenda acoger al Régimen se verifica que tal condición se terminó por fallecimiento o disolución del vínculo matrimonial, no se configura la causal de exclusión.
 - c) Una persona que adquiere dicha condición después de la fecha de entrada en vigencia del mencionado decreto queda incurso en la exclusión siempre que se verifique tal condición al momento en que pretenda acogerse al Régimen.
2. En el caso de que una persona que contaba con rentas no declaradas hasta el ejercicio gravable 2015 fallezca antes de la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1264:
- a) Si al momento de su fallecimiento tenía la condición de cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad de quien a partir del año 2009 haya tenido o tenga la calidad de funcionario público, sus herederos y demás sucesores a título gratuito que califiquen como sujetos comprendidos en el Régimen y no se encuentren incurso en alguna causal de exclusión podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante.
 - b) Si alguno de los herederos o sucesores a título gratuito ostenta dicha condición, pero su causante no estuvo comprendido en la exclusión, los demás herederos o sucesores a título gratuito que califiquen como sujetos comprendidos en el Régimen y no se encuentren incurso en alguna causal de exclusión podrán acogerse al Régimen por la renta no declarada de su causante en la proporción que corresponda a su cuota hereditaria.

Lima, 20 OCT. 2017

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

edh

CT0579-2017 / CT0580-2017
CT0581-2017 / CT0582-2017

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