

**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<sup>(1)</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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<sup>(2)</sup>, es decir, antes del momento en que el contribuyente pretenda acogerse al Régimen, por cuanto, si tuviera dicha calidad al momento de su acogimiento<sup>(3)</sup>, 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<sup>(4)</sup><sup>(5)</sup>.

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.

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> 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<sup>(6)</sup> 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<sup>(7)</sup>.

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.

---

<sup>6</sup> A partir del año 2009.

<sup>7</sup> 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<sup>(8)</sup> o se encuentran incurso en las causales de exclusión<sup>(9)</sup>.

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<sup>(6)</sup> 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.

---

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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**