

INFORME N.º 032-2017-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 caso de una persona natural con negocio que presenta su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2014 en la que consigna determinados montos por conceptos de renta bruta, gastos y renta neta, siendo que, posteriormente, comprueba que el importe de sus gastos era menor al consignado inicialmente, lo que establecería una renta neta mayor. ¿Puede acoger al Régimen la diferencia correspondiente al mayor gasto originalmente declarado en relación con el gasto que debió declarar?
2. Cuando los ingresos netos percibidos al 31.12.2015 (tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 1264) equivalen a consumos efectuados en moneda extranjera, ¿qué tipo de cambio se aplica para su conversión a moneda nacional? y ¿qué fecha rige para dicha conversión?
3. Tratándose de documentos emitidos en el exterior, ¿qué se entiende por documento de fecha cierta, según el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264?

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”).
- Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS, publicada el 22.4.1993 y normas modificatorias (en adelante, “CPC”).
- Reglamento Consular del Perú, aprobado por el Decreto Supremo N.º 076-2005-RE, publicado el 5.10.2005 y normas modificatorias.

¹ En adelante, “el Régimen”.

- Convenio suprimiendo la exigencia de legalización de los documentos públicos extranjeros, aprobado por la Resolución Legislativa N.º 29445, ratificado por el Decreto Supremo N.º 086-2009-RE, vigente a partir del 30.9.2010 (en adelante, “el Convenio de la Apostilla de la Haya”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone que esta norma tiene por objeto establecer un régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta que permita a los contribuyentes domiciliados en el país declarar y, de ser el caso, repatriar e invertir en Perú sus rentas no declaradas, a efectos de regularizar sus obligaciones tributarias respecto de dicho impuesto.

Asimismo, el artículo 3 del citado decreto legislativo establece que el Régimen resulta 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.

Al respecto, el artículo 5 del mencionado 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 artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta 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 otro lado, la LIR establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable⁽²⁾; que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener

² Artículo 20.

su fuente⁽³⁾; y que los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable⁽⁴⁾.

De acuerdo con las citadas normas, el Régimen tiene por objeto que se declare y, de ser el caso, se repatrie e invierta en Perú aquellas rentas gravadas que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta que no han sido declaradas; su impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago⁽⁵⁾; o dicha renta hubiera sido determinada sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados; a fin de regularizar las obligaciones tributarias respecto de tal impuesto.

Nótese que tratándose del supuesto en que exista la obligación de presentar declaración, las rentas no declaradas susceptibles de acogerse al Régimen son las rentas gravadas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta y que hasta la fecha de dicho acogimiento no hayan sido declaradas; siendo que el objeto de dicha declaración es la determinación del impuesto a la renta, la cual se efectúa a partir de la declaración de la renta bruta afecta al impuesto.

Por lo tanto, en los casos en los que habiéndose efectuado la declaración del impuesto a la renta, posteriormente se compruebe que únicamente el importe de sus gastos era menor al consignado inicialmente, lo que establecería una renta neta mayor, ello no supone que, para efectos del Régimen, dicha renta neta mayor califique como renta no declarada, por cuanto la que puede calificar como tal es la renta bruta afecta al impuesto que no se incluya en la declaración en cuestión.

En consecuencia, una persona natural con negocio que ha presentado su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2014 en la que consignó determinados montos por conceptos de renta bruta, gastos y renta neta, y que, posteriormente, comprueba que el importe de sus gastos era menor al consignado inicialmente, lo cual generó una renta neta declarada menor de la que correspondía declarar, no puede acoger al Régimen el monto equivalente a la renta neta no declarada como consecuencia del mayor gasto declarado originalmente.

2. En relación con la segunda consulta, el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone que se entenderá por rentas no declaradas a las que se hubiere determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la LIR sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

De otro lado, el párrafo 5.6 del artículo 5 del Reglamento (que regula lo relacionado a la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la

³ Así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (artículo 37).

⁴ Artículo 79.

⁵ En los casos en que no exista la obligación de presentar una declaración.

renta) señala que tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo N.º 1264, se entiende que los ingresos netos percibidos al 31.12.2015 equivalen al valor de adquisición de los bienes y derechos, más el importe del dinero y de los consumos.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 15.1 del artículo 15 del mencionado reglamento, cuando los ingresos netos se hubiesen percibido en moneda extranjera, se utiliza el tipo de cambio promedio ponderado compra, cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones al 31.12.2015, publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS).

Como se aprecia, a efectos del Régimen, la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta está constituida por el ingreso neto percibido hasta el 31.12.2015, que califique como renta no declarada; siendo que en caso que tal renta no declarada se hubiere determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la LIR sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados, dicho ingreso neto será el resultado de adicionar al valor de adquisición de los bienes y derechos, el importe del dinero y de los consumos.

Nótese que la normativa del Régimen ha establecido que tratándose de rentas no declaradas que se hubiere determinado sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados, los consumos forman parte de los ingresos netos, por lo que si aquellos fueron realizados en moneda extranjera, para su conversión a moneda nacional se utilizará el tipo de cambio aplicable para dichos ingresos netos, esto es, el promedio ponderado compra, cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones al 31.12.2015, publicado por la SBS.

Por lo tanto, se puede afirmar que, para efectos del Régimen, para la conversión a moneda nacional del importe consumido en moneda extranjera se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra, cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones al 31.12.2015, publicado por la SBS.

3. Respecto a la tercera consulta, el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento señala que para acreditar la repatriación e inversión realizada, cuando la renta no declarada estuvo representada al 31.12.2015 en bienes y/o derechos situados en el exterior, se acreditará 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 la norma citada se tiene que, para efectos del Régimen, cuando la renta no declarada objeto de acogimiento estuvo representada al 31.12.2015 en bienes y/o derechos situados en el exterior, se acreditará 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.

En relación con lo que debe entenderse por documento de fecha cierta, esta Administración Tributaria ha señalado⁽⁶⁾ que es todo documento público⁽⁷⁾ o privado de fecha cierta⁽⁸⁾, de acuerdo con las disposiciones del CPC.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 508 del Reglamento Consular del Perú, los documentos públicos y privados extendidos en el exterior⁽⁹⁾, para surtir efectos legales en Perú, deben estar legalizados por los funcionarios consulares peruanos competentes para hacerlo, y cuyas firmas deben ser autenticadas posteriormente por el área correspondiente de legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores de Perú.

En ese sentido, no habiendo en la normativa del Régimen ninguna disposición que excluya a los documentos a que se refiere la presente consulta de la norma citada en el párrafo precedente, se puede afirmar que, en principio, estos deben cumplir lo dispuesto en dicha norma.

Sin embargo, el artículo 1 del Convenio de la Apostilla de la Haya⁽¹⁰⁾ establece que se aplicará a los documentos públicos que hayan sido autorizados en el territorio de un Estado contratante y que deban ser presentados en el territorio de otro Estado contratante.

Agrega que se considerarán como documentos públicos en el sentido de dicho convenio:

- a) Los documentos dimanantes de una autoridad o funcionario vinculado a una jurisdicción del Estado, incluyendo los provenientes del ministerio público, o de un secretario, oficial o agente judicial;
- b) Los documentos administrativos;

⁶ En el Informe N.º 077-2017-SUNAT/5D0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i077-2017.pdf>).

⁷ El artículo 235 del CPC dispone que es documento público, entre otros:

- El otorgado por funcionario público en ejercicio de sus atribuciones;
- La escritura pública y demás documentos otorgados ante o por notario público, según la ley de la materia; y
- Todo aquel al que las leyes especiales le otorguen dicha condición.

⁸ El artículo 245 del CPC indica que un documento privado adquiere fecha cierta y produce eficacia jurídica como tal en el proceso, entre otros, desde:

- La presentación del documento ante funcionario público;
- La presentación del documento ante notario público, para que certifique la fecha o legalice las firmas.

⁹ Como sería en el presente caso, dado que los bienes y/o derechos materia de transferencia se encuentran en el exterior.

¹⁰ Que tiene por objeto suprimir la exigencia de legalización diplomática o consular para los documentos públicos extranjeros.

- c) Los documentos notariales;
- d) Las certificaciones oficiales que hayan sido puestas sobre documentos privados, tales como menciones de registro, comprobaciones sobre la certeza de una fecha y autenticaciones de firmas.

Por su parte, el artículo 2 del citado convenio dispone que cada Estado contratante eximirá de legalización a los documentos a los que este se aplique y que deban ser presentados en su territorio; siendo que la legalización, en el sentido de dicha norma, solo cubrirá la formalidad por la que los agentes diplomáticos o consulares del país en cuyo territorio el documento deba surtir efecto certifiquen la autenticidad de la firma, la calidad en que el signatario del documento haya actuado y, en su caso, la identidad del sello o timbre que el documento ostente.

Asimismo, según lo previsto en el artículo 3 del mencionado convenio, la única formalidad que puede exigirse para certificar la autenticidad de la firma, la calidad en que el signatario del documento haya actuado y, en su caso, la identidad del sello o timbre del que el documento esté revestido, será la fijación de la apostilla, expedida por la autoridad competente del Estado del que dimana el documento.

De todo lo antes señalado fluye que, para efectos de lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, el documento de fecha cierta es todo documento público⁽⁷⁾ o privado de fecha cierta⁽⁸⁾, de acuerdo con las disposiciones del CPC. Asimismo, para que dicho documento surta efectos legales en el país, debe estar legalizado por los funcionarios consulares peruanos competentes para hacerlo, y cuyas firmas deben ser autenticadas posteriormente por el área correspondiente de legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores de Perú, salvo que cuente con la fijación de la apostilla, expedida por la autoridad competente del Estado del que dimana tal documento; requisito que deberá ser cumplido hasta que venza el plazo de presentación y/o exhibición del mencionado documento, durante el procedimiento de verificación, en el que la SUNAT requiera a los contribuyentes la información vinculada a la renta no declarada materia de acogimiento al Régimen⁽¹¹⁾.

CONCLUSIONES:

1. Una persona natural con negocio que ha presentado su declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2014 en la que consignó determinados montos por conceptos de renta bruta, gastos y renta neta, y que, posteriormente, comprueba que el importe de sus gastos era menor al consignado inicialmente, lo cual generó una renta neta declarada menor de la que correspondía declarar, no puede acoger al Régimen el monto equivalente a la renta neta no declarada como consecuencia del mayor gasto declarado originalmente.

¹¹ Según lo dispuesto por el párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento, la SUNAT dispone del plazo de un año, contado desde el 1.1.2018, para requerir la información referida a los bienes, derechos, dinero y/o la renta no declarada materia de acogimiento al Régimen.

2. Para efectos del Régimen, para la conversión a moneda nacional del importe consumido en moneda extranjera se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra, cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones al 31.12.2015, publicado por la SBS.
3. Para efectos de lo dispuesto en el inciso c) del párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, un documento emitido en el exterior calificará como de fecha cierta siempre que se trate de documento público o privado de fecha cierta, de acuerdo con las disposiciones del CPC. Asimismo, para que dicho documento surta efectos legales en el país, debe estar legalizado por los funcionarios consulares peruanos competentes para hacerlo, y cuyas firmas deben ser autenticadas posteriormente por el área correspondiente de legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores de Perú, salvo que cuente con la fijación de la apostilla, expedida por la autoridad competente del Estado del que dimana tal documento; requisito que deberá ser cumplido hasta que venza el plazo de presentación y/o exhibición del mencionado documento, durante el procedimiento de verificación, en el que la SUNAT requiera a los contribuyentes la información vinculada a la renta no declarada materia de acogimiento al Régimen.

Lima, 23 OCT. 2017

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0604-2017

CT0605-2017

CT0606-2017

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