

INFORME N.º 049-2017-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula diversas consultas en relación con el acogimiento al régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas⁽¹⁾ regulado por el Decreto Legislativo N.º 1264:

1. ¿Un trust o fideicomiso podría calificar como una entidad controlada no domiciliada (ECND)?
2. ¿Las rentas no declaradas generadas por un trust o fideicomiso constituido por un contribuyente con rentas declaradas o no declaradas son pasibles de acogimiento al Régimen por este, en el supuesto de que sea el beneficiario de tales rentas y tenga facultad de disposición sobre estas?
3. Se plantea el supuesto de una persona natural que constituyó un trust en el extranjero, con la finalidad de que las rentas generadas por este beneficien a aquella, la que tiene facultad de disposición sobre estas; siendo que, a su vez, dicho trust aportó capital a una sociedad extranjera mediante la cual se realizó inversiones en bienes y/o derechos que han generado rentas no declaradas al 31.12.2015. Dicha persona pretende acoger las rentas no declaradas generadas por la sociedad extranjera, la misma que califica como interpósita persona; razón por la cual, esta última deberá transferir los bienes y/o derechos con los que cuenta. Al respecto, ¿los bienes y derechos deberán ser transferidos al trust o directamente al sujeto que se acoge al Régimen?

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.
- 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).
- Decreto Supremo N.º 267-2017-EF, que modifica el Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264, publicado el 10.9.2017.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. Respecto de la primera consulta, las normas que regulan el Régimen han establecido disposiciones aplicables a las ECND⁽²⁾ a las que se refiere el artículo 112 de la LIR, el cual se enmarca en el ámbito del régimen de transparencia fiscal

¹ En adelante, "el Régimen".

² La segunda y tercera disposición complementaria final (DCF) del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF regulan el acogimiento de las rentas no declaradas generadas por una ECND en los casos en los que esta fuere declarada o no como interpósita sociedad o entidad.

internacional, siendo necesario, en consecuencia, recurrir a lo previsto en dicho artículo a fin de determinar si una entidad califica como una ECND para efectos del Régimen.

Así pues, el artículo 112 de la LIR señala que se entenderá por ECND a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que cumplan con las siguientes condiciones:

- i. Para efectos del impuesto a la renta, tengan personería distinta de la de sus socios, asociados, participacionistas o, en general, de las personas que la integran⁽³⁾.
- ii. Estén constituidas o establecidas, o se consideren residentes o domiciliadas, de conformidad con las normas del Estado en el que se configure cualquiera de esas situaciones, en un país o territorio:
 - a. De baja o nula imposición, o
 - b. En el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto a la Renta que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.
- iii. Sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país.

Como puede apreciarse, un trust o fideicomiso podría calificar como una ECND en tanto se verifiquen las condiciones establecidas en el artículo 112 de la LIR, manteniendo dicha naturaleza para efectos de las normas del Régimen que le fueren aplicables.

En consecuencia, para efectos del Régimen, un trust o fideicomiso puede calificar como una ECND siempre que cumpla las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR.

2. En cuanto a la segunda consulta, a fin de proceder al análisis correspondiente, es necesario distinguir las rentas no declaradas generadas por fideicomisos constituidos al amparo de la Ley N.º 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros⁽⁴⁾ (en adelante, fideicomisos bancarios) o de la Ley del Mercado de Valores⁽⁵⁾ (en adelante, fideicomisos de titulización), de aquellas generadas por trust o fideicomisos constituidos bajo normas de origen extranjero⁽⁶⁾⁽⁷⁾.

³ Respecto de dicha condición, el último párrafo del numeral 1 del artículo 62 del Reglamento de la LIR dispone que, para efectos de lo dispuesto en el artículo 112 de la LIR, en cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país con personería distinta, a cualquier persona o entidad con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, trust, partnership, asociación, fundación. En tal sentido, cuando se determine si respecto de un trust se verifican las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR, esta condición (la de tener personería distinta) siempre se tendrá por cumplida.

⁴ Publicada el 9.12.1996 y normas modificatorias.

⁵ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 093-2002-EF, publicado el 15.6.2002 y normas modificatorias.

⁶ Cabe señalar que el trust no se encuentra regulado en el ordenamiento jurídico peruano.

Rentas no declaradas generadas por fideicomisos bancarios y de titulización

Respecto de los fideicomisos bancarios o de titulización, el segundo párrafo del artículo 14-A de la LIR establece lo siguiente:

- i. Las utilidades, rentas o ganancias de capital que se obtengan de los bienes y/o derechos que se transfieran en un fideicomiso bancario serán atribuidas al fideicomitente.
- ii. Tratándose del fideicomiso de titulización, las utilidades, rentas o ganancias de capital que generen serán atribuidas a los fideicomisarios, al originador o fideicomitente o a un tercero, si así se hubiera estipulado en el acto constitutivo.

En el mismo sentido, el segundo párrafo del inciso a) del artículo 5-A del Reglamento de la LIR establece que la calidad de contribuyente en un fideicomiso bancario recae en el fideicomitente; mientras que en el fideicomiso de titulización, el contribuyente, dependiendo del respectivo acto constitutivo, será el fideicomisario, el originador o fideicomitente o un tercero que sea beneficiado con los resultados del fideicomiso.

De las normas citadas fluye que en el caso de que un fideicomiso bancario o de titulización hubiere generado rentas no declaradas, estas serán atribuidas a los sujetos sobre los cuales recae la calidad de contribuyente. Siendo así, dicho contribuyente puede acoger las referidas rentas no declaradas al Régimen.

En consecuencia, en el caso de que una persona natural haya constituido un fideicomiso bancario, al ser contribuyente del impuesto por tener la calidad de fideicomitente, podrá acoger al Régimen las rentas no declaradas generadas por dicho fideicomiso; en tanto que si una persona natural hubiere constituido un fideicomiso de titulización, podrá acoger al Régimen las rentas no declaradas generadas por el referido fideicomiso, siempre que en el acto constitutivo se haya estipulado que las rentas le serían atribuidas⁽⁸⁾.

Por tanto, tratándose de fideicomisos constituidos por un contribuyente domiciliado en el país (fideicomitente) con rentas declaradas o no declaradas, en los que el beneficiado con sus resultados es el propio fideicomitente, las rentas no declaradas generadas por tales fideicomisos pueden ser acogidas al Régimen por este:

- a. Si se trata de un fideicomiso bancario.

⁷ Si bien el literal ii del párrafo 6.2 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone que para efectos de determinar la base imponible del impuesto sustitutorio se incluye el dinero, bienes y/o derechos que hayan sido transferidos a un trust o fideicomiso vigente al 31.12.2015, ello no implica que dichas rentas sean las únicas rentas que pueden ser acogidas al Régimen relacionadas con trust y fideicomisos, por cuanto esta norma solo establece la determinación de la base imponible y no el ámbito de aplicación del Régimen, el cual puede comprender aquellas rentas generadas en el supuesto de la consulta.

Ello se puede evidenciar en lo señalado por la segunda y tercera DCF del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF, las cuales prevén que un sujeto puede acoger al Régimen las rentas generadas a través de una ECND, la cual, según el punto 1 del presente informe, puede ser un trust o fideicomiso.

⁸ Vale decir, que se haya estipulado que sea el beneficiado de los resultados del fideicomiso.

- b. Si se trata de un fideicomiso de titulización, siempre que en el acto constitutivo se haya estipulado que las rentas le serán atribuidas al fideicomitente.

Rentas no declaradas generadas por trust y fideicomisos constituidos bajo normas extranjeras

a) Si el trust o el fideicomiso califican como una ECND

Respecto de trust o fideicomisos constituidos en países extranjeros, cabe la posibilidad de que estos califiquen como ECND siempre que cumplan las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR, en cuyo caso, para efectos del acogimiento al Régimen, podrían darse los siguientes supuestos:

- i. *Que el contribuyente declare que dicha ECND es interpósita entidad*

En este supuesto, de acuerdo con lo señalado en la segunda DCF del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF, el contribuyente podrá acoger el íntegro de las rentas que se hubieren generado a través de dicha entidad⁹.

- ii. *Que el contribuyente no declare a la ECND como interpósita entidad*

De acuerdo con la tercera DCF del Decreto Supremo N.º 267-2017-EF, para efectos del acogimiento al Régimen, se consideran las rentas atribuidas y/o distribuidas a que se refiere el régimen de transparencia fiscal internacional generadas a partir del ejercicio 2013¹⁰. En tal sentido, bajo este supuesto, el contribuyente podría acoger las rentas no declaradas comprendidas en el régimen de transparencia fiscal internacional generadas por la ECND a partir del ejercicio 2013, esto es, aquellas rentas pasivas atribuibles establecidas en el Capítulo XIV de la LIR.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, cabe agregar que también pueden ser acogidas al Régimen las demás rentas no declaradas obtenidas por el trust o fideicomiso generadas a partir del ejercicio 2013 que estén fuera del ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, así como aquellas generadas antes del referido

⁹ Esta DCF prevé que, en caso el sujeto hubiera generado rentas a través de una ECND a que se refiere el artículo 112 de la LIR, y declara 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.

¹⁰ La referida DCF alude al acogimiento al Régimen de rentas atribuidas y/o distribuidas por una ECND que no sea declarada como interpósita persona, sociedad o entidad para fines del Régimen, respecto de aquellas rentas a que se refiere el régimen de transparencia fiscal internacional a partir del ejercicio 2013 (considerando que el referido régimen se encuentra vigente desde el ejercicio 2013).

El artículo 111 de la LIR establece que el régimen de transparencia fiscal internacional será de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de ECND, respecto de las rentas pasivas de estas, siempre que se encuentren sujetos al impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera.

Por su parte, el artículo 113 de la citada ley señala que las rentas netas pasivas que obtengan las ECND serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del 50% en los resultados de dicha entidad.

ejercicio, en tanto el referido trust o fideicomiso no hayan ostentado una personería jurídica distinta del sujeto que la constituyó, quien es el beneficiario de los resultados del trust o fideicomiso y tiene total disposición y dominio sobre estos⁽¹¹⁾.

En efecto, si bien un trust, o en general cualquier fideicomiso constituido en el extranjero, puede calificar como una ECND de acuerdo con las normas del régimen de transparencia fiscal internacional⁽¹²⁾, ello no impide que, respecto de las demás rentas que aquella genere fuera del ámbito de aplicación de dicho régimen⁽¹³⁾ o aquellas generadas antes de su vigencia, deba verificarse en cada caso en particular si tales rentas le son atribuibles al sujeto que las constituyó y que es el beneficiario de los resultados de dichos mecanismos, atendiendo a la legislación del país en el que el trust o fideicomiso fue constituido y a las propias disposiciones del acto constitutivo.

En consecuencia, las rentas no declaradas generadas por un trust o fideicomiso constituido en el extranjero por un contribuyente domiciliado en el país con rentas declaradas o no declaradas y que califica como una ECND:

- a. Pueden ser acogidas al Régimen en su integridad, por dicho contribuyente, si se declara a tal ECND como interpósita entidad.
- b. Pueden ser acogidas al Régimen las rentas comprendidas en el ámbito del régimen de transparencia fiscal internacional que hayan sido generadas por la ECND a partir del ejercicio 2013, en el caso de que no se declare dicha ECND como interpósita entidad.
- c. En el caso anterior, el referido contribuyente puede acoger al Régimen también las rentas generadas a partir del ejercicio 2013 que estuvieren fuera del ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, así como aquellas generadas antes del referido ejercicio, siempre que dicho trust o fideicomiso, según la legislación del país en que se haya constituido, no haya ostentado una personería jurídica distinta del

¹¹ Debe tomarse en cuenta 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.

Para tal efecto, según el artículo 14 de la LIR, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, así como las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de dicha ley; considerándose domiciliadas aquellas que se encuentren comprendidas en los supuestos del artículo 7 de la misma norma.

Por otro lado, es pertinente señalar que, conforme con el artículo 2073 del Código Civil, la existencia y la capacidad de las personas jurídicas de derecho privado se rigen por la ley del país en que fueron constituidas; siendo que aquellas constituidas en el extranjero son reconocidas de pleno derecho en el Perú, y se reputan hábiles para ejercer en el territorio del país, eventual o aisladamente, todas las acciones y derechos que les correspondan.

En ese sentido, en el supuesto de que el referido trust o fideicomiso hubieren sido constituidos bajo alguna legislación que les otorgase la calidad de persona jurídica, serán consideradas del mismo modo en el Perú y, consecuentemente, serán sujetos distintos de aquel que pretenda acogerse al Régimen.

¹² Siempre que cumpla las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR.

¹³ Tales como rentas activas y/o aquellas rentas pasivas no atribuibles que pudiera generar el trust o fideicomiso que califica como ECND.

sujeto que las constituyó, quien es el beneficiario de tales rentas y tiene total disposición y dominio sobre estas.

b) Si el trust o el fideicomiso no califican como una ECND

Si el trust o fideicomiso constituido al amparo de normas extranjeras no califica como ECND por no cumplir todas las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR, el contribuyente que la constituyó y que es beneficiario de los resultados del referido trust o fideicomiso, podrá acoger al Régimen las rentas no declaradas generadas por aquella, siempre que dicho trust o fideicomiso no haya ostentado, hasta el ejercicio gravable 2015, según la legislación del país en que se haya constituido, una personería jurídica distinta del sujeto que la constituyó, quien es el beneficiario de tales rentas y tiene total disposición y dominio sobre estas⁽¹⁴⁾.

3. Respecto de la tercera consulta, cabe señalar que el literal i del párrafo 6.2 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que la base imponible aplicable al Régimen incluye el dinero, bienes y/o derechos 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 al Régimen.

En tal sentido, según el párrafo 13.1 del artículo 13 del citado decreto, los bienes y/o derechos declarados 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.

De las normas citadas fluye que, para efectos del acogimiento al Régimen, el dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se hubieren encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, deben ser transferidos al sujeto que pretende acogerse al Régimen, lo cual no se entendería cumplido en caso de que aquellos sean transferidos a una entidad que tenga personería jurídica distinta a este sujeto.

En ese sentido, respecto del supuesto de la consulta bajo análisis, si los bienes y/o derechos⁽¹⁵⁾ son transferidos al trust, se cumple con la condición de que se encuentren a nombre del sujeto que se acoge al Régimen, siempre que dicho trust no ostente una personería jurídica distinta a la del sujeto que la constituyó⁽¹⁶⁾.

Por tanto, en el supuesto de una persona natural que constituyó un trust en el extranjero, con la finalidad de que las rentas generadas por este beneficien a aquella, la que tiene facultad de disposición sobre estas; el cual, a su vez, aportó capital a una sociedad extranjera mediante la cual se realizó inversiones en bienes y/o derechos que han generado rentas no declaradas al 31.12.2015; y que pretende acoger al Régimen tales rentas no declaradas generadas por la sociedad extranjera, la misma que califica como interpósita persona; los bienes y

¹⁴ Es pertinente advertir que, en el caso de que el trust o fideicomiso hubiere ostentado una personería jurídica distinta del sujeto que las constituyó, este podrá acoger las rentas no declaradas generadas por aquella si las declara como interpósita sociedad o entidad.

¹⁵ Adquiridos con las rentas generadas por la sociedad extranjera interpósita, que representan las rentas no declaradas del contribuyente, que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de aquella.

¹⁶ Quien es el beneficiario de los resultados del trust y tiene total disposición y dominio sobre las rentas que este genere, y que pretende acogerse al Régimen.

derechos que representan las rentas no declaradas del contribuyente que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de la sociedad interpósita deberán ser transferidos al sujeto que se acoja al Régimen. Para tal efecto⁽¹⁷⁾:

- a. Pueden ser transferidos directamente a nombre del sujeto que se acoge al Régimen; o
- b. Pueden ser transferidos al trust, siempre que, según la legislación del país en que se haya constituido, no ostenta una personería jurídica distinta del sujeto que lo constituyó y que pretende acogerse al Régimen.

CONCLUSIONES:

En relación con el acogimiento al Régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 1264:

1. Para efectos del Régimen, un trust o fideicomiso puede calificar como una entidad controlada no domiciliada (ECND) siempre que cumpla las condiciones previstas en el artículo 112 de la LIR.
2. Respecto de las rentas no declaradas generadas por un trust o fideicomiso constituido por un contribuyente domiciliado en el país, con rentas declaradas o no declaradas, en el supuesto de que este sea el beneficiario de tales rentas y tenga facultad de disposición sobre estas:
 - a. Tratándose de fideicomisos constituidos en el Perú, las rentas no declaradas generadas por estos pueden ser acogidas al Régimen por el propio fideicomitente:
 - i. Si se trata de un fideicomiso bancario.
 - ii. Si se trata de un fideicomiso de titulización, siempre que en el acto constitutivo se haya estipulado que las rentas le serían atribuidas al fideicomitente.
 - b. Tratándose de un trust o fideicomiso constituido en el extranjero:
 - i. Si el trust o fideicomiso califica como una ECND:
 - Pueden ser acogidas al Régimen en su integridad, por dicho contribuyente, si se declara a tal ECND como interpósita entidad.
 - Pueden ser acogidas al Régimen las rentas comprendidas en el ámbito del régimen de transparencia fiscal internacional que hayan sido generadas por la ECND a partir del ejercicio 2013, en el caso de que no se declare dicha ECND como interpósita entidad.
 - En el caso anterior, el referido contribuyente puede acoger al Régimen también las rentas generadas a partir del ejercicio 2013 que estuvieren fuera del ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, así como aquellas generadas antes del referido ejercicio,

¹⁷ En cualquiera de los dos escenarios indicados, la transferencia de los bienes y derechos no estará gravada con el impuesto a la renta, de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo 13.1 del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264.

siempre que dicho trust o fideicomiso, según la legislación del país en que se haya constituido, no haya ostentado una personería jurídica distinta del sujeto que las constituyó, quien es el beneficiario de tales rentas y tiene total disposición y dominio sobre estas.

ii. Si el trust o fideicomiso no califica como una ECND:

- Pueden ser acogidas al Régimen siempre que dicho trust o fideicomiso no haya ostentado, hasta el ejercicio gravable 2015, según la legislación del país en que se haya constituido, una personería jurídica distinta del sujeto que la constituyó, quien es el beneficiario de tales rentas y tiene total disposición y dominio sobre estas.

3. En el supuesto de una persona natural que constituyó un trust en el extranjero, con la finalidad de que las rentas generadas por este beneficien a aquella, la que tiene facultad de disposición sobre estas; el cual, a su vez, aportó capital a una sociedad extranjera mediante la cual se realizó inversiones en bienes y/o derechos que han generado rentas no declaradas al 31.12.2015; y que pretende acoger al Régimen tales rentas no declaradas generadas por la sociedad extranjera, la misma que califica como interpósita persona; los bienes y derechos que representan las rentas no declaradas del contribuyente que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de la sociedad interpósita deberán ser transferidos al sujeto que se acoja al Régimen. Para tal efecto:

- a. Pueden ser transferidos directamente a nombre del sujeto que se acoge al Régimen; o
- b. Pueden ser transferidos al trust, siempre que, según la legislación del país en que se haya constituido, no ostenta una personería jurídica distinta del sujeto que lo constituyó y que pretende acogerse al Régimen.

Lima, 30 NOV. 2017

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

edh

CT0663-2017 / CT0664-2017 / CT0665-2017

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