

INFORME N.º 077-2017-SUNAT/5D0000**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. Para determinar la renta no declarada que constituya ganancia de capital a efectos de acogerse al Régimen, de haberse adquirido y vendido acciones y/o participaciones en moneda extranjera, ¿el ingreso bruto y el costo computable expresados en moneda extranjera deben convertirse a moneda nacional?
2. ¿Qué se entiende por documento de fecha cierta, según el inciso b) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264?
¿Aquellos establecidos en el artículo 245 del Código Procesal Civil?
3. ¿La transferencia a título oneroso de bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de una persona, sociedad y/o entidad, que califique como entidad controlada no domiciliada de acuerdo con el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta, en favor del sujeto que se acoja al Régimen constituirá enajenación para fines del impuesto a la renta?
4. ¿Una persona natural domiciliada en el país, propietaria de una entidad que a partir de la vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional califica como una entidad controlada no domiciliada, la cual ha obtenido rentas pasivas generadas hasta el ejercicio gravable 2012 y que no han sido distribuidas hasta el 31.12.2015, puede acogerse 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.
- Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264, aprobado por el Decreto Supremo N.º 067-2017-EF, publicado el 25.3.2017 (en adelante, “el Reglamento”).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- 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, “el CPC”).

¹ En adelante, “el Régimen”.

ANÁLISIS:

1. El párrafo 6.1 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que la base imponible⁽²⁾ 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.

Asimismo, el párrafo 6.4 del citado artículo 6 dispone que en caso los ingresos netos se hubiesen percibido en moneda extranjera, se utilizará el tipo cambio al 31.12.2015 que señale el Reglamento.

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 asimismo renta no declarada; siendo que para determinar el costo computable se considerará lo dispuesto en el penúltimo y último párrafos del artículo 20 y el artículo 21 de la LIR y la primera disposición complementaria transitoria (DCT) del Decreto Legislativo N.º 1120⁽³⁾.

De otro lado, según lo dispuesto en el párrafo 15.1 del artículo 15 del 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 del 31.12.2015, publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS).

De las normas citadas se tiene que:

- (i) Para 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 dicho ingreso neto será el resultado de deducir del ingreso bruto, las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

² Del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

³ La cual establece que, lo previsto en el acápite a.2 del inciso a) del numeral 21.1 del artículo 21 de la LIR, modificado por dicho 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.

- (ii) En caso que tal renta no declarada constituya ganancia de capital, el ingreso neto será la diferencia entre el monto determinado conforme al acápite (i) precedente y el costo computable⁽⁴⁾.
- (iii) Respecto al costo computable en los casos de rentas no declaradas que constituyan ganancia de capital, la normativa del Régimen ha establecido que este será determinado conforme a lo dispuesto por los artículos 20⁽⁵⁾ y 21 de la LIR⁽⁶⁾.
- (iv) Si el ingreso neto se hubiera percibido en moneda extranjera, para su conversión a moneda nacional se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra, cotización de oferta y demanda que corresponda al cierre de operaciones del 31.12.2015, publicado por SBS.

Como se aprecia, la normativa del Régimen ha previsto un tipo de cambio para la conversión a moneda nacional del ingreso neto cuando hubiese sido percibido en moneda extranjera, siempre que dicho ingreso forme parte de la base imponible del impuesto que sustituye el impuesto a la renta.

En ese sentido, tratándose de renta no declarada que constituya ganancia de capital, al ser el ingreso neto la diferencia entre el ingreso bruto y el costo computable⁽⁷⁾, no se requiere la conversión de estos últimos conceptos, en tanto tal conversión ha sido prevista respecto del ingreso neto que es la diferencia antes mencionada.

En tal virtud, para determinar la renta no declarada que constituya ganancia de capital a efectos de acogerse al Régimen, de haberse adquirido y vendido acciones y/o participaciones en moneda extranjera, no será necesario que el ingreso bruto y el costo computable se conviertan a moneda nacional, toda vez que la normativa del Régimen ha establecido un tipo de cambio para la conversión del ingreso neto cuando este hubiese sido percibido en moneda extranjera.

2. Respecto a la segunda consulta, el párrafo 12.4 del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 1264 señala 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⁽⁸⁾.

⁴ La deducción del costo en cuestión no procede si su importe constituye también renta no declarada.

⁵ Penúltimo y último párrafos.

⁶ Y la primera DCT del Decreto Legislativo N.º 1120.

⁷ Es pertinente indicar que, a efecto de determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta, si el costo computable se sustenta con renta no declarada, no corresponde que este se deduzca para determinar el ingreso neto, por lo que de haberse percibido dicho ingreso en moneda extranjera, corresponderá que todo ese ingreso, sin deducción del costo computable, se convierta a moneda nacional utilizando el tipo de cambio previsto en el párrafo 15.1 del artículo 15 del Reglamento antes mencionado.

⁸ Conforme al inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9 de dicho decreto legislativo, para acogerse al Régimen deberá cumplirse con el requisito de presentar una declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible (ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015, que

En ese sentido, el inciso b) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento establece que 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; siendo que para tal efecto puede solicitar el documento de fecha cierta que acredite la adquisición, el valor de adquisición y la ubicación de los bienes y/o derechos consignados en la declaración jurada.

De acuerdo con las normas antes citadas, respecto a los contribuyentes que se hayan acogido al Régimen, la SUNAT podrá requerir el documento de fecha cierta que acredite la adquisición, el valor de adquisición y la ubicación de los bienes y/o derechos consignados en la declaración jurada de acogimiento al Régimen.

Ahora bien, la normativa que regula el Régimen no prevé las exigencias específicas que deben cumplir los documentos a que se refiere el inciso b) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento para que califiquen como de fecha cierta, por lo que se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el CPC, el cual resulta de aplicación conforme a lo establecido en la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁹).

Así, el artículo 235 del CPC establece 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.

Asimismo, el artículo 245 del citado código dispone que un documento privado adquiere fecha cierta y produce eficacia jurídica como tal en el proceso desde:

- La muerte del otorgante;
- La presentación del documento ante funcionario público;
- La presentación del documento ante notario público, para que certifique la fecha o legalice las firmas;
- La difusión a través de un medio público de fecha determinada o determinable; y
- Otros casos análogos.

califiquen como renta no declarada conforme a su artículo 5, siempre que estén representados en dinero, bienes y/o derechos situados dentro o fuera del país, a dicha fecha, de acuerdo con lo previsto en su artículo 6) así como la fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos; y el importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado.

⁹ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

Según dicha norma, en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Fluye de lo anterior que un documento público goza de fecha cierta en atención a su propia naturaleza, por cuanto la fijación de su fecha ha sido realizada exclusivamente por un funcionario público; mientras que el documento privado adquiere fecha cierta en los supuestos previstos en el artículo 245 del CPC.

Por lo tanto, el documento de fecha cierta a que se refiere el inciso b) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento es todo documento público o privado de fecha cierta, de acuerdo con las disposiciones del CPC antes citadas, que acredite la adquisición, el valor de adquisición y la ubicación de los bienes y/o derechos consignados en la declaración jurada de acogimiento al Régimen.

3. En lo que se refiere a la tercera consulta, el párrafo 13.1 del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264 señala que los bienes y/o derechos declarados conforme al inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9⁽⁸⁾, 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⁽¹⁰⁾.

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

Asimismo, el párrafo 14.2 del mencionado artículo 14 dispone que para efecto de lo dispuesto en su párrafo 14.1 no es interpósita la persona, sociedad y/o entidad que califique como entidad controlada no domiciliada de acuerdo con el artículo 112 de la LIR⁽¹¹⁾.

¹⁰ Conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIR, para efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

¹¹ Según el cual, se entenderá por entidades controladas no domiciliadas a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que cumplan con las siguientes condiciones:

1. 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.
2. 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.
3. Sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país.

Como se aprecia, se ha establecido la obligación de transferir a nombre del contribuyente que se acoja al Régimen, los bienes y/o derechos que representan la renta no declarada que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad y/o entidad; siendo que para ello dicha transferencia no será considerada como enajenación para efectos del impuesto a la renta.

Nótese que la transferencia que no será considerada como enajenación para efectos del impuesto a la renta es únicamente aquella efectuada por las personas, sociedades o entidades interpósitas que no califiquen como entidad controlada no domiciliada, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 13.1 del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264 y en el artículo 14º del Reglamento.

Por lo tanto, lo establecido en el párrafo 13.1 del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 1264, en el sentido que la transferencia de bienes y/o derechos declarados conforme al inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9 de dicho decreto legislativo, efectuada por interpósita persona, sociedad o entidad a favor del sujeto que se acoja al Régimen, no se considerará enajenación para efectos del impuesto a la renta, no es aplicable cuando el transferente califique como entidad controlada no domiciliada, de acuerdo con el artículo 112 de la LIR.

En ese sentido, la transferencia a título oneroso de bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de una sociedad y/o entidad que califica como entidad controlada no domiciliada de acuerdo con el artículo 112 de la LIR, a favor del sujeto que se acoja al Régimen, constituirá enajenación para fines del impuesto a la renta.

4. En lo que concierne a la cuarta consulta, el artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 1264 señala 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 el Perú sus rentas no declaradas, a efectos de regularizar sus obligaciones tributarias respecto de dicho impuesto.

Asimismo, el párrafo 5.1 del artículo 5 del mencionado decreto legislativo establece 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.

Por su parte, de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo 6.1 del artículo 6 del citado decreto legislativo, la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015, que califiquen como renta no

Se entenderá que la entidad no domiciliada es de propiedad de un contribuyente domiciliado en el país cuando, al cierre del ejercicio gravable, este -por sí solo o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país- tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital o en los resultados de dicha entidad, o de los derechos de voto en esta.

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⁽¹²⁾.

Añade el párrafo 6.2 del referido artículo 6 que para tal efecto se 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 o hayan sido transferidos a un trust o fideicomiso vigente al 31.12.2015.

Fluye de las mencionadas normas que el Régimen tiene por objeto repatriar e invertir en el Perú aquellas rentas gravadas que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta que no han sido declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago, representadas en dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país, percibidas por los contribuyentes domiciliados en el país hasta el 31.12.2015 o que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, siempre que a la fecha de acogimiento estén a nombre de dichos contribuyentes⁽¹³⁾.

Ahora bien, a efecto de dar respuesta a la cuarta consulta, en principio, es necesario determinar si ha nacido la obligación tributaria respecto de las rentas pasivas generadas hasta el ejercicio gravable 2012 y que no han sido distribuidas por la entidad que a partir de la vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional califica como entidad controlada no domiciliada y cuya propietaria es una persona natural domiciliada en el país.

Al respecto, es pertinente indicar que mediante el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1120⁽¹⁴⁾, vigente a partir del 1.1.2013, se incorporó a la LIR, el capítulo XIV referido al régimen de transparencia fiscal internacional; señalándose en su artículo 111, que dicho régimen será de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de entidades controladas no domiciliadas⁽¹¹⁾, respecto de las rentas pasivas de estas, siempre que se encuentren sujetos al impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera.

Asimismo, según lo previsto en el artículo 113 de la citada ley, las rentas netas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas, serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) en los resultados de dicha entidad.

¹² Similar redacción contiene el párrafo 5.1 del artículo 5 del Reglamento, según el cual, la base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015 siempre que califiquen como renta no declarada y estén representados en dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país al 31.12.2015.

¹³ O de un trust o fideicomiso vigente al 31.12.2015.

¹⁴ Publicado el 18.7.2012.

Por su parte, la quinta disposición complementaria transitoria (DCT) del Decreto Legislativo N.º 1120 señala que el capítulo XIV de la LIR será de aplicación respecto de las rentas pasivas que obtengan las entidades controladas no domiciliadas a partir del 1.1.2013.

De otro lado, la quinta DCT del Decreto Supremo N.º 258-2012-EF⁽¹⁵⁾ precisa que cualquier distribución de utilidades que una entidad controlada no domiciliada realice con posterioridad al 1.1.2013, se entenderá que corresponde a las utilidades pendientes de distribución a dicha fecha y, una vez que no existan saldos pendientes de distribución, se aplicará lo previsto en el artículo 64-D del Reglamento de la LIR.

De las normas citadas fluye que:

- (i) A partir de la vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional, esto es, desde el 1.1.2013, las rentas netas pasivas obtenidas por las entidades controladas no domiciliadas serán atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país, al cierre de cada ejercicio gravable, debiendo considerarse para la determinación del impuesto a la renta de esos ejercicios.
- (ii) Si dichas entidades tienen utilidades acumuladas pendientes de distribución al 31.12.2012, sus propietarios domiciliados en el país deben considerar dichas rentas para la determinación de su impuesto a la renta solo cuando tales entidades las pongan a su disposición.

Así pues, toda vez que las utilidades acumuladas al 31.12.2012 generadas por las mencionadas entidades no fueron distribuidas como dividendos, no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta respecto de tales rentas, al no haberse puesto a disposición de sus propietarios domiciliados en el país, por lo que hasta que no se efectúe la referida distribución no existe renta no declarada respecto de la cual se deba regularizar las obligaciones tributarias que permitan su acogimiento al Régimen.

En consecuencia, una persona natural domiciliada en el país, propietaria de una entidad que a partir de la vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional califica como una entidad controlada no domiciliada, la cual ha obtenido rentas pasivas generadas hasta el ejercicio gravable 2012 y que no han sido distribuidas, no puede acogerse al Régimen, toda vez que al 31.12.2015 no ha nacido la obligación tributaria del impuesto a la renta respecto de tales rentas.

CONCLUSIONES:

1. Para determinar la renta no declarada que constituya ganancia de capital a efectos de acogerse al Régimen, de haberse adquirido y vendido acciones y/o participaciones en moneda extranjera, no será necesario que el ingreso

¹⁵ Que modificó el Reglamento de la LIR, publicado el 18.12.2012.

bruto y el costo computable se conviertan a moneda nacional, toda vez que la normativa del Régimen ha establecido un tipo de cambio para la conversión del ingreso neto cuando este hubiese sido percibido en moneda extranjera.

2. El documento de fecha cierta a que se refiere el inciso b) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento es todo documento público o privado de fecha cierta, de acuerdo con las disposiciones del CPC, que acredite la adquisición, el valor de adquisición y la ubicación de los bienes y/o derechos consignados en la declaración jurada de acogimiento al Régimen.
3. La transferencia a título oneroso de bienes y/o derechos que se encuentren a nombre de una sociedad y/o entidad que califica como entidad controlada no domiciliada de acuerdo con el artículo 112 de la LIR, a favor del sujeto que se acoja al Régimen, constituirá enajenación para fines del impuesto a la renta.
4. Una persona natural domiciliada en el país, propietaria de una entidad que a partir de la vigencia del régimen de transparencia fiscal internacional califica como una entidad controlada no domiciliada, la cual ha obtenido rentas pasivas generadas hasta el ejercicio gravable 2012 y que no han sido distribuidas al 31.12.2015, no puede acogerse al Régimen, toda vez que a dicha fecha no ha nacido la obligación tributaria del impuesto a la renta respecto de tales rentas.

Lima, 28 JUN. 2017

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídica
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mh
CT0312-2017
CT0313-2017
CT0314-2017
CT0315-2017
CT0316-2017
IMPUESTO A LA RENTA - Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.