

**INFORME N.º 052-2017-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Respecto del régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas<sup>(1)</sup> regulado por el Decreto Legislativo N.º 1264, se formula las siguientes consultas:

1. ¿La declaración de una persona, sociedad o entidad como interpósita deberá ser considerada para todo efecto tributario o solo para efectos del Régimen?
2. Respecto de las rentas generadas desde el ejercicio 2016 en adelante por la persona, sociedad o entidad que se declara como interpósita, ¿quién debe presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta?

**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”).

**ANÁLISIS:**

1. Respecto de la primera consulta, el artículo 1 del Decreto Legislativo N.º 1264 indica que dicho dispositivo 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. En ese sentido, el artículo 3 del mismo dispositivo señala que el Régimen es aplicable a aquellos contribuyentes domiciliados en el país que a la fecha de acogimiento cuenten con rentas no declaradas<sup>(2)</sup> generadas hasta el ejercicio gravable 2015.

De acuerdo con el artículo 6 del mencionado decreto, 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 declarada, siempre que estén representados en

---

<sup>1</sup> En adelante, “el Régimen”.

<sup>2</sup> Sobre el particular, el inciso j) del párrafo 1.1. del artículo 1 del Reglamento dispone que se entiende por rentas no declaradas a la renta gravada que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, generada hasta el 31.12.2015 y que a la fecha de acogimiento al Régimen:

- No haya sido declarada; o,
- El impuesto a la renta correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago al no existir la obligación de presentar una declaración.
- En este inciso también están incluidas las rentas que se hubieren determinado sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país, al 31.12.2015<sup>(3)</sup>, siendo que, para tal efecto, se incluye el dinero, bienes y/o derechos que a dicha fecha 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.

Por otro lado, conforme con el párrafo 12.1 del artículo 12 del referido decreto, el acogimiento al Régimen tiene como efecto el que se entiendan cumplidas todas las obligaciones tributarias del impuesto a la renta correspondientes a las rentas no declaradas acogidas al Régimen, agregando el párrafo 12.4 del mismo artículo que dicho efecto no será de aplicación respecto de la parte de la información declarada y referida a los bienes, derechos y dinero, o rentas no declaradas que el contribuyente no sustente, en caso la SUNAT le requiera dicho sustento.

Dentro del sustento que la SUNAT puede requerir, según el literal j) del párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento, se encuentra la declaración jurada del sujeto que se acoge al Régimen y de la interpósita persona, sociedad o entidad (estas a través de su representante legal) mediante la cual se reconozca la calidad de interpósita de estas.

De lo antes señalado se tiene que el Régimen permite a los contribuyentes domiciliados en el país declarar y, de ser el caso, repatriar e invertir en el Perú sus rentas no declaradas generadas hasta el 2015, teniendo como consecuencia que se regularicen todas las obligaciones tributarias del impuesto a la renta respecto de la renta no declarada acogida al Régimen<sup>(4)</sup>. Para tal efecto, tales rentas deben haberse encontrado representadas en dinero, bienes y/o derechos al 31.12.2015<sup>(5)</sup>, incluso si estos se hubieran encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad a dicha fecha, siempre que se encuentren a nombre del sujeto que se acoge al Régimen al momento de su acogimiento.

Así pues, en el caso de que se declare a una persona, sociedad o entidad como interpósita, debe entenderse que las rentas no declaradas acogidas al Régimen, que al 31.12.2015 se hubieran encontrado representadas en dinero, bienes y/o derechos a nombre de dicha interpósita, deben atribuirse al contribuyente que se acoge al Régimen.

En ese sentido, si bien la declaración en cuestión debe ser presentada para efectos del acogimiento al Régimen, es posible afirmar que, toda vez que ella implicaría exteriorizar una situación de hecho que sería verdadera (el hecho de que las rentas no declaradas acogidas al Régimen, representadas en dinero, bienes y/o derechos que figuran a nombre de la interpósita persona, sociedad

---

<sup>3</sup> Tratándose de rentas no declaradas que se hubieren determinado de haberse aplicado el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados, de acuerdo con el párrafo 5.6 del artículo 5° del Reglamento, se entiende que los ingresos netos percibidos al 31.12.2015 (que constituyen la base imponible) equivalen al valor de adquisición de los bienes y derechos, más el importe del dinero y de los consumos.

<sup>4</sup> De manera tal que la SUNAT no podrá determinar obligación tributaria vinculada con dichas rentas referidas al impuesto a la renta, ni determinar infracciones ni aplicar sanciones, así como tampoco cobrar intereses moratorios devengados, vinculados a tales rentas, conforme con lo señalado en el párrafo 12.1 del artículo 12 del Decreto Legislativo N.° 1264.

<sup>5</sup> Se consideran también los consumos, tratándose de rentas no declaradas que se hubiere determinado sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados.

o entidad, en realidad, le corresponden al sujeto que se acoge al Régimen), dicha declaración debe ser considerada para todo efecto tributario respecto de la renta no declarada acogida al Régimen<sup>(6)</sup>.

En consecuencia, la declaración de una persona, sociedad o entidad como interpósita debe entenderse para todo efecto tributario, lo cual implica que, respecto de la renta no declarada acogida al Régimen, esta le sea atribuida al sujeto que se acoge, siendo que, en tanto dicha renta no declarada se encuentra representada en dinero, bienes y/o derechos, la titularidad de estos recaerá también sobre el referido sujeto en la parte que corresponde a la renta no declarada acogida al Régimen.

Por tanto, la declaración de una persona, sociedad o entidad como interpósita deberá ser considerada para todo efecto tributario respecto de la renta no declarada que el contribuyente acoja al Régimen y que se encuentre representada en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 hayan estado a nombre de tal persona, sociedad o entidad.

2. En cuanto a la segunda consulta, conforme con lo indicado en el punto 1 del presente informe, las rentas no declaradas acogidas al Régimen, representadas en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se hayan encontrado a nombre de interpósita persona son atribuibles al sujeto que se acoge al Régimen para todo efecto tributario, lo que implica a su vez que la titularidad de dicho dinero, bienes y/o derechos corresponde también al referido sujeto en la parte relativa a la renta no declarada acogida al Régimen.

En ese sentido, toda vez que el propio contribuyente ha revelado ser quien verdaderamente ha obtenido las rentas no declaradas acogidas al Régimen representadas en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de una interpósita persona, sociedad o entidad, es posible sostener que las rentas generadas desde el ejercicio gravable 2016 en adelante a partir de aquellas rentas<sup>(7)</sup>, correspondan también al mismo contribuyente.

En consecuencia, las rentas generadas desde el ejercicio gravable 2016 en adelante a partir de las rentas no declaradas acogidas al Régimen, representadas en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, deberán ser

---

<sup>6</sup> En tal sentido, respecto de aquellas rentas no declaradas no acogidas al Régimen, no surte efectos la declaración de una persona, sociedad y/o entidad como interpósita. Así por ejemplo, es posible que se declare como interpósita a una entidad controlada no domiciliada (considerada como tal según el artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta bajo el régimen de transparencia fiscal internacional) y que no se acoja al Régimen la totalidad de las rentas no declaradas que esta haya generado. En dicho supuesto, toda vez que no surte efectos la declaración de interpósita de la referida entidad respecto de las rentas no acogidas, si estas hubieren originado utilidades a la referida entidad que al 31.12.2012 no han sido distribuidas como dividendos, se considerará que, respecto de tales dividendos, aún no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta.

Por otro lado, es pertinente señalar que la declaración de una persona, sociedad y/o entidad como interpósita tampoco surte efectos respecto de rentas declaradas o cuyo impuesto correspondiente sí hubiera sido objeto de retención o pago (en los casos que no exista la obligación de presentar una declaración), así como respecto de aquellos conceptos que no califiquen como renta gravada con el impuesto a la renta.

<sup>7</sup> Tal es el caso, por ejemplo, de rentas no declaradas representadas en dinero depositado al 31.12.2015 en una entidad financiera del exterior. Dicho depósito puede generar intereses a partir del ejercicio gravable 2016, es decir, nuevas rentas que también le corresponden al sujeto que se acoge al Régimen.

consideradas en la declaración anual del impuesto a la renta correspondiente al sujeto que se acoge al Régimen, siempre que, conforme con las normas del impuesto a la renta, se encuentre obligado a su presentación.

## **CONCLUSIONES:**

Respecto del Régimen regulado por el Decreto Legislativo N.º 1264:

1. La declaración de una persona, sociedad o entidad como interpósita deberá ser considerada para todo efecto tributario respecto de la renta no declarada que el contribuyente acoja al Régimen y que se encuentre representada en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 hayan estado a nombre de tal persona, sociedad o entidad.
2. Las rentas generadas desde el ejercicio gravable 2016 en adelante a partir de las rentas no declaradas acogidas al Régimen, representadas en dinero, bienes y/o derechos que al 31.12.2015 se encontraban a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, deberán ser consideradas en la declaración anual del impuesto a la renta correspondiente al sujeto que se acoge al Régimen, siempre que, conforme con las normas del impuesto a la renta, se encuentre obligado a su presentación.

Lima, 07 DIC. 2017

Original firmado por:

**FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA**

**Intendente Nacional (e)**

**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**

edh

CT0666-2017

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