

INFORME N.º 106-2018-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. En el supuesto en que la SUNAT como resultado de una verificación determine que correspondía la aplicación de una mayor tasa a la considerada por el contribuyente, por lo que no se cumplió con efectuar el íntegro del pago correspondiente a la fecha de presentación de la declaración jurada de acogimiento, como ocurre por el incumplimiento de lo previsto en el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, ¿se debe considerar acogido al Régimen?
2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿el saldo omitido puede acogerse a un fraccionamiento?

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. El párrafo 9.1 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que para acogerse al Régimen deberá cumplirse con los siguientes requisitos:
 - a) Presentar una declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible.
 - b) Efectuar el pago del íntegro del impuesto declarado hasta el día de la presentación de la declaración que resulte de la aplicación de la(s) tasa(s) a que se refiere su artículo 7.

Agrega el inciso b) del párrafo 8.1 del artículo 8 del Reglamento que los sujetos que no se encuentran en algunos de los supuestos de exclusión previstos en el artículo 11 del Decreto Legislativo N.º 1264, para efectos del acogimiento al Régimen deberán efectuar el pago total del impuesto que corresponda a los ingresos netos percibidos consignados en la declaración jurada.

¹ En adelante, “el Régimen”.

De otro lado, el párrafo 9.2 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 1264 señala que el cumplimiento de los requisitos señalados en su párrafo 9.1 antes mencionado, conlleva a la aprobación automática del Régimen.

Asimismo, el párrafo 10.1 del artículo 10 del Reglamento dispone que tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen, el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 8⁽²⁾, conlleva la aprobación automática del Régimen, sin perjuicio que la SUNAT requiera información de acuerdo con el párrafo 12.1 del artículo 12 del decreto legislativo.

2. Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el párrafo 7.1 del artículo 7 del Decreto Legislativo N.º 1264, la tasa aplicable será del diez por ciento (10%) sobre la base imponible a que se refiere su artículo 6⁽³⁾, salvo en la parte equivalente al dinero repatriado e invertido en el país a que se refiere su párrafo 7.2; que prevé que, de repatriar e invertir el dinero conforme a lo señalado en el artículo 8, la tasa aplicable será del siete por ciento (7%) sobre la base imponible a que se refiere el citado artículo 6 constituida por el importe del dinero que sea repatriado e invertido.

Asimismo, el artículo 8 del citado decreto legislativo establece aquello que debe cumplirse para acreditar la inversión de la renta no declarada, precisando en su párrafo 8.3 que, de no cumplirse con lo dispuesto en dicho artículo, se aplicará la tasa contemplada en el párrafo 7.1 del artículo 7 sobre la base imponible respecto del importe no repatriado o invertido, más los intereses previstos en el Código Tributario calculados desde el 30.12.2017 hasta la fecha de pago.

Adicionalmente, según lo previsto en el párrafo 13.2 del artículo 13 del Reglamento, si el contribuyente dentro del plazo de subsanación otorgado, no presenta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12⁽⁴⁾ o la presenta de forma incompleta o inexacta, se entenderá que la parte de la repatriación e inversión no sustentada se encuentra afectada a la tasa de diez

² Según el cual, los sujetos que no se encuentran en algunos de los supuestos de exclusión previstos en el artículo 11 del decreto legislativo, para efectos del acogimiento al Régimen deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Presentar hasta el 29.12.2017, la declaración jurada en la que se debe señalar, entre otros:

(...)

- v. Tratándose de dinero materia de repatriación e inversión, adicionalmente, el(los) medio(s) de pago utilizado(s), el(los) número(s) de cuenta(s) de la(s) empresa(s) del sistema financiero supervisada(s) por la SBS a través de la(s) cual(es) se canalizó el dinero materia de repatriación y en qué ha sido invertido.

- b) Efectuar el pago total del impuesto que corresponda a los ingresos netos percibidos consignados en la declaración jurada.

³ Según el cual, la base imponible 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.

⁴ Que establece la información que deberá requerir la SUNAT para acreditar la repatriación e inversión realizada.

por ciento (10%), procediendo a exigir al contribuyente la diferencia del impuesto con los intereses correspondientes, calculados desde el 30.12.2017.

3. De acuerdo con las citadas normas, para efectos del acogimiento al Régimen, los contribuyentes deben presentar una declaración jurada en la que señalen sus rentas no declaradas, así como efectuar el pago del íntegro del impuesto que hubieran consignado en dicha declaración, aplicando para ello la tasa del 7% en caso de repatriar e invertir dicha renta o la tasa del 10% de no invertir en el país tal renta.

Así pues, el cumplimiento de los citados requisitos conlleva a la aprobación automática del Régimen; sin perjuicio que la SUNAT requiera información referida a la renta no declarada materia de acogimiento.

Ahora bien, de no haberse efectuado el pago del íntegro del mencionado impuesto, como consecuencia de no resultar aplicable la tasa del 7%, como es el caso de un contribuyente que presenta de forma incompleta o inexacta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, la normativa del Régimen solo ha establecido como regla especial que el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables se realice cancelando el íntegro de su importe con los intereses previstos en el Código Tributario calculados desde el 30.12.2017 hasta la fecha de pago.

Nótese que cuando el contribuyente ha cumplido con el requisito de efectuar el pago del íntegro del impuesto que consignó en su declaración jurada⁽⁵⁾, para lo cual aplicó la tasa del 7%, resulta válido su acogimiento, razón por la cual la normativa del Régimen ha dispuesto que en dicho supuesto solo corresponde el cobro de intereses por el saldo omitido, de corresponder la tasa del 10%.

Por lo tanto, si un contribuyente cumple con los requisitos previstos en el párrafo 9.1 del artículo 9 del Decreto Legislativo N.º 1264, se encontrará acogido al Régimen, toda vez que dicho cumplimiento conlleva a la aprobación automática al Régimen, aun cuando posteriormente hubiera presentado de forma incompleta o inexacta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, debiendo la Administración Tributaria requerirle el pago del importe generado por la diferencia de tasas.

En tal sentido, en el supuesto en que la SUNAT como resultado de una verificación determine que correspondía la aplicación de una mayor tasa a la considerada por el contribuyente, como es el caso de un contribuyente que presenta de forma incompleta o inexacta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, este sí se encontrará acogido al Régimen, sin perjuicio que la Administración Tributaria le exija el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables más los intereses calculados desde el 30.12.2017 hasta la fecha de pago.

⁵ Dado que lo que se exige es el pago del impuesto declarado.

4. De otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N.º 180-2018/SUNAT⁽⁶⁾ se establece disposiciones para la presentación y notificación de determinados documentos en los procedimientos de nulidad de oficio y de fiscalización vinculados al Régimen así como para el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables, indicándose en el numeral 10.2 de su artículo 10 que cualquiera sea la modalidad de pago a emplear, el contribuyente debe cancelar el íntegro del importe de la diferencia⁽⁷⁾ que consigne más los intereses correspondientes.

Nótese que si bien la normativa del Régimen no ha señalado que dicho saldo omitido pueda ser materia de acogimiento a un fraccionamiento general o particular, el inciso n) del artículo 92 del Código Tributario⁽⁸⁾ dispone que los deudores tributarios tienen derecho a solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36.

Por su parte, según lo previsto en el segundo párrafo del artículo 36 del citado código, en casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante resolución de superintendencia o norma de rango similar, y con los requisitos establecidos en dicha norma.

Fluye de lo anterior que los deudores tributarios tienen derecho a solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria, con excepción de tributos retenidos o percibidos, en la medida que cumplan con los requerimientos o garantías que la Administración Tributaria ha establecido mediante resolución de superintendencia y con los requisitos previstos en el artículo 36 del Código Tributario.

Al respecto, cabe mencionar que la Resolución de Superintendencia N.º 161-2015/SUNAT⁽⁹⁾ aprobó el Reglamento de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos; siendo que en este se dispone, en el inciso a) del numeral 2.1 de su artículo 2, que puede ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento, la deuda tributaria administrada por la SUNAT, señalándose además los requisitos que deben cumplirse para acceder a dicho beneficio.

⁶ Publicada el 27.7.2018.

⁷ De acuerdo con lo previsto en su artículo 1, para efectos del Régimen se entiende por “diferencia” a la diferencia del impuesto a que se refiere el párrafo 13.2 del artículo 13º del Reglamento.

⁸ Cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado 22.6.2013 y normas modificatorias.

⁹ Publicada el 14.7.2015 y normas modificatorias.

Asimismo, el artículo 3 del citado reglamento establece la deuda tributaria que no puede ser materia de aplazamiento y/o fraccionamiento; no encontrándose dentro de dichas exclusiones, el supuesto materia de análisis.

En ese sentido, el saldo omitido constituido por el importe generado por la diferencia de tasas aplicables al Régimen, puede acogerse a un aplazamiento y/o fraccionamiento particular, de acuerdo con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 161-2015/SUNAT y en el Código Tributario.

CONCLUSIONES:

1. En el supuesto en que la SUNAT como resultado de una verificación determine que correspondía la aplicación de una mayor tasa a la considerada por el contribuyente, como es el caso de un contribuyente que presenta de forma incompleta o inexacta la información a que se refiere el párrafo 12.3 del artículo 12 del Reglamento, este sí se encontrará acogido al Régimen, sin perjuicio que la Administración Tributaria le exija el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables más los intereses calculados desde el 30.12.2017 hasta la fecha de pago.
2. El saldo omitido puede acogerse a un aplazamiento y/o fraccionamiento particular, de acuerdo con los requisitos establecidos en la Resolución de Superintendencia N.º 161-2015/SUNAT y en el Código Tributario.

Lima, 30 NOV. 2018

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

rmh

CT0532-2018

CT0534-2018

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