

INFORME N.º 079-2017-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. Tratándose de renta no declarada que constituya ganancia de capital, el Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1264 permite la deducción del costo computable; no obstante, si el referido costo corresponde a un ejercicio prescrito, ¿la SUNAT (durante el período de verificación) podrá solicitar documentos y/o comprobantes de pago que lo acrediten?
2. ¿En virtud de lo dispuesto en el inciso d) del párrafo 8.2 del artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 1264, ¿el pago parcial o total de un crédito hipotecario constituye una inversión en inmuebles?
3. Para efecto de determinar la base imponible del impuesto vinculado al Régimen, ¿corresponde que a los ingresos netos percibidos al 31.12.2015, se le deduzcan las pérdidas acumuladas a dicha fecha?
4. ¿Los gastos incurridos para la generación de las rentas no declaradas son aceptados para determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento 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 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, “el Código Tributario”).

ANÁLISIS:

1. El párrafo 12.4 del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece 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.

¹ En adelante, “el Régimen”.

En ese sentido, el párrafo 12.1 del artículo 12 del Reglamento señala 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, entre otros, la siguiente información:

- 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 (inciso b).
- Contrato de construcción o producción, comprobantes de pago u otro documento que acrediten fehacientemente el costo incurrido en la construcción o producción y la ubicación de los bienes y/o derechos contruidos o producidos por el sujeto comprendido en el Régimen (inciso c).

Como se aprecia de las citadas normas, a efecto de determinar que los contribuyentes se han acogido válidamente al Régimen, la SUNAT tiene el plazo de un año contado desde el 1.1.2018 para solicitar información que permita, entre otros, sustentar el costo computable⁽²⁾ de los bienes y/o derechos, que representan la renta no declarada, consignados en la declaración jurada de acogimiento.

Ahora bien, el artículo 87 del Código Tributario dispone que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria; y en especial deben almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción del tributo, el que fuera mayor (numeral 7).

Respecto a los alcances de tal obligación, es pertinente indicar que esta Administración Tributaria ha destacado⁽³⁾ *el hecho que la misma hace una referencia amplia a la documentación contable y antecedentes relacionados con obligaciones tributarias que no estén prescritas, lo cual incluye toda documentación que tenga incidencia o determine tributación en períodos no prescritos, cualquiera sea el período en que tal información conste, esto es, aun cuando dicha información corresponda a situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos.*

² En el supuesto en que la renta no declarada constituya ganancia de capital, en cuyo caso la base imponible del impuesto que sustituye el impuesto a la renta será el ingreso neto que es la diferencia entre el ingreso bruto menos la devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que responden a la costumbre de la plaza y el costo computable, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada.

³ En el Informe N.º 162-2006-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1622006.htm>).

En esa misma línea de razonamiento, el Tribunal Fiscal ha indicado⁽⁴⁾ que *si bien la facultad de fiscalización está sujeta a los plazos de prescripción señalados por el Código Tributario, se admite la posibilidad de que esta facultad se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados se hubieran producido en un período distinto al que este corresponde, poniéndose de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentre vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos.*

Fluye de lo anterior que la Administración Tributaria se encuentra facultada para exigir documentos y antecedentes de situaciones u operaciones ocurridas en períodos prescritos, en la medida en que estos tengan incidencia en la determinación de la obligación tributaria de períodos no prescritos.

En ese sentido, tratándose de renta no declarada que constituya ganancia de capital, a fin de sustentar el costo computable de los bienes y/o derechos, que representan dicha renta, consignados en la declaración jurada de acogimiento, la SUNAT, durante el plazo de un año contado desde el 1.1.2018, puede solicitar los documentos y/o comprobantes de pago que acrediten tal costo aun cuando estos correspondan a períodos prescritos, toda vez que ello tiene incidencia en la determinación del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

2. En relación con la segunda consulta, el párrafo 7.2 del artículo 7 del Decreto Legislativo N.º 1264 dispone 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 artículo 6 constituida por el importe del dinero que sea repatriado e invertido.

Asimismo, el párrafo 8.2 del artículo 8 del citado decreto legislativo establece que se entiende que se ha cumplido con el requisito de la inversión si es que el dinero repatriado es mantenido en el país por un plazo no menor a tres (3) meses consecutivos, contado a partir de la fecha de presentación de la declaración, en:

- a) Servicios financieros brindados por cualquier empresa supervisada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones;
- b) Valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, de acuerdo a lo que establezca el Reglamento⁽⁵⁾;

⁴ Entre otras, en las Resoluciones N.ºs 06629-1-2005, 03272-3-2009 y 00403-8-2014.

⁵ El inciso b) del artículo 7 del Reglamento señala que las empresas, sociedades, fondos de inversión, fondos mutuos de inversión en valores o patrimonios fideicometidos que hayan emitido estos valores mobiliarios deben estar constituidos o establecidos en el Perú.

- c) Letras del tesoro público, bonos y otros títulos de deuda emitidos por la República del Perú;
- d) Bienes inmuebles⁽⁶⁾; u
- e) Otros tipos de inversión que se establezca mediante Reglamento⁽⁷⁾.

Como se aprecia, la normativa del Régimen ha establecido una tasa menor (7%) del impuesto que sustituye al impuesto a la renta, para aquellos contribuyentes que no solo cumplan con repatriar su dinero sino que lo mantengan en el país mediante su inversión en los bienes y servicios a que se refieren el párrafo 8.2 del artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 1264 y el artículo 7 del Reglamento, por un plazo no menor a tres (3) meses consecutivos, contado a partir de la fecha de presentación de la declaración de acogimiento a dicho régimen.

Nótese que se ha precisado que se cumple con el requisito de inversión cuando el dinero repatriado es mantenido en el país, por el plazo que señala la norma, específicamente en los bienes y servicios antes aludidos, siendo uno de aquellos los inmuebles ubicados en el país.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el pago parcial o total de un crédito hipotecario se efectúa en cumplimiento de la obligación asumida como consecuencia de un mutuo de dinero, es decir como ejecución de la prestación a cargo del deudor, siendo que su finalidad se agota en el momento mismo en que se realiza.

Así pues, no puede afirmarse que en el caso del pago parcial o total de un crédito hipotecario se cumpla el requisito de mantener en el país el dinero repatriado por un plazo no menor a 3 meses consecutivos en bienes inmuebles (hipotecados), por cuanto tales pagos se agotan en sí mismos y su efecto es únicamente considerar ejecutada la prestación (parcial o totalmente) a cargo del deudor.

Sin perjuicio de lo antes señalado, los contribuyentes pueden invertir el dinero repatriado en los bienes y servicios a que se refieren el párrafo 8.2 del artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 1264, distintos a bienes inmuebles, para luego de transcurrido el plazo de 3 meses consecutivos, utilizar el dinero invertido para efectuar el pago parcial o total de un crédito hipotecario.

⁶ Según el inciso d) del artículo 7 del Reglamento, tales inmuebles deben estar ubicados en el Perú.

⁷ Conforme a los incisos e) y f) del artículo 7 del Reglamento, respectivamente, los otros tipos de inversión establecidos por este son:

- a) Certificados de depósito, certificados de depósito reajutable, certificados de depósito liquidables en dólares y certificados de depósito en moneda nacional con tasa variable, emitidos por el Banco Central de Reserva del Perú; o
- b) Instrumentos representativos de deuda emitidos por sujetos domiciliados en el país bajo la modalidad de oferta privada.

Por lo tanto, para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del párrafo 8.2 del artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 1264, el pago parcial o total de un crédito hipotecario no constituye una inversión en inmuebles.

3. Respecto a la tercera y cuarta consultas, el párrafo 6.1 del artículo 6 del Decreto Legislativo N.º 1264 establece que la base imponible⁽⁸⁾ 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.

Por otro lado, 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.

Añade el párrafo 5.3 del citado 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.

Al respecto, es pertinente indicar que esta Administración Tributaria ha señalado⁽⁹⁾ que *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.*

Asimismo, ha precisado que *en caso que tal renta no declarada constituya ganancia de capital, el ingreso neto será la diferencia entre el monto determinado conforme al párrafo precedente y el costo computable⁽¹⁰⁾.*

Fluye de lo anterior que para efecto de la determinación de la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta, no corresponde la deducción de las pérdidas ni de los gastos asociados a la generación de dichas rentas, toda vez que la normativa del Régimen únicamente permite deducir del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; y tratándose de ganancias de capital, además, el costo computable⁽¹⁰⁾.

En tal sentido, en cuanto a la tercera consulta, se tiene que para determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta no

⁸ Del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

⁹ 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>).

¹⁰ La deducción del costo en cuestión no procede si su importe constituye también renta no declarada.

corresponde que a los ingresos netos percibidos al 31.12.2015 se le deduzcan las pérdidas acumuladas a dicha fecha.

Por su parte, respecto a la cuarta consulta, los gastos incurridos para la generación de las rentas no declaradas no son aceptados para determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

CONCLUSIONES:

1. Tratándose de renta no declarada que constituya ganancia de capital, a fin de sustentar el costo computable de los bienes y/o derechos, que representan dicha renta, consignados en la declaración jurada de acogimiento, la SUNAT, durante el plazo de un año contado desde el 1.1.2018, puede solicitar los documentos y/o comprobantes de pago que acrediten tal costo, aun cuando estos correspondan a períodos prescritos, toda vez que ello tiene incidencia en la determinación del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.
2. Para efecto de lo dispuesto en el inciso d) del párrafo 8.2 del artículo 8 del Decreto Legislativo N.º 1264, el pago parcial o total de un crédito hipotecario no constituye una inversión en inmuebles.
3. Para determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta no corresponde que a los ingresos netos percibidos al 31.12.2015 se le deduzcan las pérdidas acumuladas a dicha fecha.
4. Los gastos incurridos para la generación de las rentas no declaradas no son aceptados para determinar la base imponible del impuesto que sustituye al impuesto a la renta con el acogimiento al Régimen.

Lima, 06 JUL. 2017

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

rmh
CT0338-2017
CT0339-2017
CT0340-2017
CT0341-2017
IMPUESTO A LA RENTA - Régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.