

# COMENTARIOS AL RÉGIMEN TEMPORAL Y SUSTITUTORIO DEL IR PARA LA DECLARACIÓN, REPATRIACIÓN E INVERSIÓN DE RENTAS NO DECLARADAS

JOSÉ GÁLVEZ ROSASCO (\*)

## 1 CONTEXTO Y JUSTIFICACIÓN

El 11 de diciembre de 2016 se publicó el Decreto Legislativo N° 1264 (en adelante, el Dec. Leg. N° 1264), que aprueba el “*Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no Declaradas*” (en adelante, El Régimen), con el objeto de permitir “...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”<sup>(1)</sup>.

Esta norma no constituye un fenómeno aislado en la región; se enmarca dentro de un esfuerzo por sincerar el cumplimiento de obligaciones tributarias y exponer activos ocultos, emprendido en los últimos años por diversos países hispanoamericanos. Para efectos de este artículo, podemos citar los casos de España, Chile, México, Argentina y Colombia.

- España. El Real Decreto-Ley 12/2012 introdujo, en el ejercicio 2012, diversas medidas tributarias y administrativas temporales, dirigidas a la reducción del déficit público; entre ellas, la presentación de una declaración tributaria especial para revelar la tenencia de bienes o derechos no declarados a cambio de la aplicación de una tasa reducida del 10 por ciento.
- Chile. La Ley N° 20.780 creó el “Sistema Voluntario y Extraordinario de Declaración de Bienes o Rentas”, vigente a lo largo del ejer-

### RESUMEN

En el presente Informe tributario el autor realiza un análisis de los alcances del Nuevo Régimen Temporal o Sustitutorio del IR para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas, planteando las incertidumbres que se generan del articulado del Dec. Leg. N° 1264.

cicio 2015, que establece una tasa preferencial aplicable a patrimonios previamente no declarados que se encontrasen o hubieren sido obtenidos en el extranjero.

- México. La última amnistía se estableció en la fracción XIII del artículo segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que fijó un régimen temporal vigente durante el primer semestre de 2016 y aplicable a la repatriación de capitales y utilidades mantenidas en el extranjero, por parte de personas naturales y jurídicas.
- Argentina. La Ley N° 27260 aprobó el “Régimen de Declaración Voluntaria y Excepcional de Tenencia de Moneda y Bienes”, vigente hasta el 31 de marzo de 2017 y aplicable

a personas naturales y sociedades domiciliadas en el país, en virtud del cual se establecieron tasas reducidas para motivar a los contribuyentes a revelar la tenencia de rentas previamente no declaradas, representadas en dinero, bienes inmuebles y acciones en entes del país o del exterior.

- Colombia. La Ley N° 1739 estableció el “Impuesto Complementario de Normalización Tributaria”, que se encontrará vigente hasta el 2017. Estas iniciativas, desarrolladas con el fin de impulsar la exteriorización de rentas y patrimonios no declarados, que se han puesto de moda en la región, encuentran una primera justificación en razones recaudatorias, de formalización de la economía y de obtención de información. Pero, más allá de estas justificaciones, se enmarcan en el actual entorno de transparencia, apertura e intercambio de información, que se viene abriendo paso en el mundo. En este contexto, los instrumentos de política fiscal que se vienen implementando en la región para exteriorizar las rentas y patrimonios no declarados pueden leerse como una oportunidad (¿tal vez la última?) para sincerarse ante el fisco, antes que la información sea expuesta y que se endurezcan los controles de los Estados donde se encuentran los patrimonios involucrados.

(\*) Abogado por la Universidad de Lima, socio de Gálvez & Dolorier Abogados.

(1) Posteriormente, en un hecho por lo menos anecdótico, se utilizaron las disposiciones complementarias y modificatorias del Dec. Leg. N° 1313 (norma que modifica la Ley N° 26702 – Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros), publicado el 31 de diciembre, para introducir diversas modificaciones y agregados al Dec. Leg. N° 1264.

Al respecto, en el documento denominado como "la Exposición de Motivos del Dec. Leg. N° 1264" se señala que "... los contribuyentes se verán obligados a regularizar el pago de sus impuestos (a través de El Régimen) toda vez que el Perú en el marco de los acuerdos de intercambio de información celebrados con otros países podrá obtener información de contribuyentes con rentas que no fueron declaradas en el Perú y permitirá que la Administración Tributaria tenga más herramientas para luchar contra la elusión y la evasión internacional". (la información en paréntesis es agregada).

## 2 BREVE ANÁLISIS CONSTITUCIONAL

Los alcances de este artículo, que tiene por objeto presentar una visión general del Dec. Leg. N° 1262, no nos permiten efectuar un análisis constitucional completo de la norma; sin embargo, no podemos dejar de mencionar, aunque sea de manera somera, los cuestionamientos de orden constitucional que se podrían generar.

Al respecto, es importante reflexionar sobre la posible afectación del deber constitucional de contribuir, y la consiguiente vulneración de los principios de capacidad contributiva e igualdad. Como se sabe, el deber constitucional de contribuir no se encuentra recogido de manera explícita en la Constitución Política del Perú de 1993; sin embargo, no queda duda de que se trata de "... un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho" tal como lo reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC. En esta misma línea, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 4-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional considera que a "... todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución)".

La doctrina, por su parte, precisa que los alcances del deber constitucional de contribuir coinciden "con el ámbito protegido por el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económi-

ca"<sup>(2)</sup>, entendiéndose por esta a la capacidad contributiva.

De este modo, el deber constitucional de contribuir exige que las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos en función a su real capacidad contributiva, afectándose este principio cuando el llamado a contribuir esconde sus rentas u omite la declaración de hechos imponible, con el objeto de evitar las cargas tributarias que le correspondería asumir en función a su real capacidad contributiva.

Esta situación origina que –salvo que la Administración Tributaria lo detecte– el contribuyente que esconde u omite sus obligaciones tributarias sea afectado con una carga menor que la asumida por otro sujeto con igual capacidad contributiva, que sí cumplió con exponer sus rentas y declarar los hechos imponibles a su cargo.

De esta forma, el deber constitucional de contribuir y el principio de capacidad contributiva se relacionan con el principio de igualdad en materia tributaria que, en el Perú, se encuentra consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política. Al respecto, la doctrina reconoce que "la carga contributiva individual es la materia en la que el derecho a la igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica"<sup>(3)</sup>.

Llevando estos principios al ámbito que nos ocupa, podría sostenerse que una amnistía tributaria como la contenida en el Dec. Leg. N° 1264 vulnera el deber constitucional de contribuir, así como los principios de capacidad contributiva e igualdad.

Ello ha originado que, en España, el Grupo Parlamentario Socialista interponga un recurso de inconstitucionalidad contra la disposición adicional primera del Real Decreto-ley N° 12/2012 (norma que, como se ha señalado, estableció un régimen similar al contenido en el Dec. Leg. N° 1264).

En este recurso, los demandantes sostienen que el régimen aprobado a través del mencionado Decreto-ley vulnera los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31°.1 de la Constitución Española. Es-

pecíficamente, "el principio de igualdad (en tanto varios ciudadanos en situaciones jurídicamente comparables estarán siendo sometidos a regímenes jurídicos claramente diferenciados, cuyo análisis más superficial pone de manifiesto que el tratamiento otorgado al incumplidor de las leyes tributarias es mucho más beneficioso que el previsto para el cumplidor), el principio de capacidad económica (como parámetro de concreción de la igualdad, que justifica y legitima las diferencias de trato derivadas de la diferente capacidad económica de los sujetos pasivos [...]) y el principio de progresividad (en tanto establece un pago único del 10 por 100 en sustitución de los impuestos sobre la renta aplicables, con independencia de la cuantía de la renta declarada por quienes se acojan a dicha medida)".

Luego, el recurso enfatiza que el principio de igualdad se vulnera cuando "ante iguales manifestaciones de riqueza o capacidad económica la norma establece un diferente gravamen, sin que exista una justificación objetiva y razonable", lo cual evidencia que "el principio de igualdad tributaria va íntimamente ligado a los principios de capacidad económica y progresividad".

A modo de conclusión, los recurrentes sostienen que "la diferencia de trato contenida en la disposición adicional primera impugnada no ha sido justificada en ningún momento" resultando "totalmente irrazonable y rechazable en términos jurídicos, pues [...] consiste en tratar mejor a los defraudadores que a los cumplidores de las normas fiscales".

Los alcances de este recurso (que aún no ha sido resuelto en forma definitiva) resultan ilustrativos para anticipar lo que podría suceder en el caso peruano, en lo concerniente a posibles y eventuales conflictos vinculados a la constitucionalidad de El Régimen. Ello exige una adecuada preparación por parte del Poder Ejecutivo (autor del Dec. Leg. N° 1264) para sustentar la existencia de situaciones que justifiquen la medida.

En esta línea, puede señalarse que

(2) HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 55.

(3) *Ibid.*, pág. 84.

algunos autores consideran que una amnistía como la concedida en España, en lugar de constituir un menoscabo al principio de igualdad tributaria, supondría un mayor cumplimiento del mismo, puesto que generaría una situación preferible (léase, de mayor igualdad entre los contribuyentes que cumplieron a tiempo con sus obligaciones tributarias y los que se acogieron a la amnistía) frente a un escenario en el que, al no existir amnistía, los contribuyentes defraudadores mantendrían ocultos sus patrimonios de forma indefinida, siendo imposible que el fisco pueda llegar a detectarlos a todos. Al respecto, Sanz Díaz-Palacios, citando a Cazorla Prieto, señala lo siguiente:

«En pro de la imparcialidad que perseguimos, también queremos reflejar aquí el criterio divergente de Cazorla Prieto, para quien la regularización especial redundaría (siquiera de modo imperfecto) en un mayor respeto al principio de igualdad tributaria, ya que es la total ocultación de patrimonios y rentas (situación a la que la mencionada regularización pretende hacer frente) lo que constituye la máxima afrenta a ese principio. En palabras de Cazorla, "no es contradictoria con la Constitución la finalidad de la figura que estudiamos, porque, aunque [...] ética y políticamente no guste, en el fondo supone un alivio al incumplimiento completo del principio de igualdad tributaria por parte de las rentas a las que aquella se contrae"»<sup>(4)</sup> (el subrayado es agregado).

Ahora bien, más allá de la discusión en torno a la afectación del deber constitucional de contribuir y los principios de capacidad contributiva e igualdad que supone el otorgamiento de una amnistía como la contenida en el Dec. Leg. N° 1264, es necesario resaltar la posible inconstitucionalidad de ciertas condiciones y exclusiones contenidas en esta norma. Para efectos de este trabajo, podemos señalar las siguientes:

a) **Sujetos beneficiados.** De acuerdo al artículo 4° del Dec. Leg. N° 1264, El Régimen resulta exclusivamente aplicable a "...personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que opta-

ron por tributar como tales, que en cualquier ejercicio gravable anterior al 2016 hubieran tenido la condición de domiciliados en el país, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta". Como puede observarse, El Régimen no resulta aplicable a las personas jurídicas, situación que podría violentar el principio de igualdad, en tanto no exista una justificación razonable para impedir el acceso a este beneficio a un grupo de contribuyentes (las personas jurídicas), que aparentemente estarían en la misma condición que los sujetos que sí pueden acceder a El Régimen.

b) **Ámbito de aplicación.** En el artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264, se establece que "La base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 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 de diciembre de 2015".

La exigencia contenida en la norma podría afectar los principios de justicia tributaria recogidos –en forma implícita o explícita– en nuestro texto constitucional, en tanto que contribuyentes que no declararon las mismas rentas podrían recibir tratamientos diferentes, dependiendo de un hecho ajeno a la materia imponible del Impuesto a la Renta, como es el que haya permanecido hasta el 31 de diciembre de 2015 dentro de sus esferas patrimoniales, el dinero, bienes y/o derechos recibidos o adquiridos con la renta omitida.

Piénsese, por ejemplo, en el caso de dos personas naturales que, en el año 2013, recibieron en cuentas del exterior abiertas a sus nombres, la suma de US \$ 100,000, que corresponde a rentas afectas, no declaradas en el Perú. Ambas personas recibieron la misma cantidad, pero mientras que una dispuso íntegramente de los fondos

recibidos para atender gastos personales antes del 31 de diciembre de 2015, la otra mantuvo el importe total en su cuenta bancaria.

En casos como este podría ser discutible, a la luz del principio de igualdad, que encontrándose las dos personas en el mismo supuesto con relación al Impuesto a la Renta a su cargo (la falta de declaración de rentas por US \$ 100,000 en el año 2013), una pueda beneficiarse con El Régimen y la otra no, por razones que son completamente ajenas a la estructura de dicho tributo.

c) **Sanción anómala.** Según el numeral 12.4 del artículo 12° del Dec. Leg. N° 1264 (incorporado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Dec. Leg. N° 1313), los beneficios del El Régimen no serán aplicables "respecto de la parte de la información declarada referida a los bienes, derechos y dinero, o rentas no declaradas que el contribuyente no sustente, en caso la SUNAT le requiera dicho sustento. Lo antes señalado no genera derecho a devolución del importe pagado conforme al presente decreto legislativo".

De la norma citada se desprende que, en caso la SUNAT no acepte el acogimiento a El Régimen, no devolverá el monto pagado por el contribuyente, que fue determinado con las tasas reducidas que fija el Dec. Leg. N° 1264; sin perjuicio de lo cual, podría exigir el pago del Impuesto a la Renta respectivo aplicando las tasas del régimen general. Esta figura calificaría como una sanción anómala, es decir una sanción camuflada, impropia, indirecta o atípica. Con relación a este tipo de sanciones en la doctrina se señala que: "Si bien la consecuencia directa del incumplimiento de un deber formal –vale decir de la infracción tributaria– es la sanción, adicionalmente a esta, en algunos casos, aparecen otros efectos jurídicos de colaboración sancionadora que están directa o

(4) SANZ DÍAZ-PALACIOS, José Alberto. "La Posible Constitucionalidad de la Amnistía Fiscal Española de 2012". EN: Revista Análisis Tributario, N° 316, AELE, mayo de 2014, pág. 42.



*indirectamente relacionados con la infracción*<sup>(5)</sup>.

El establecimiento de una sanción anómala como la antes mencionada vulnera los principios que sustentan el Derecho Sancionador Público, entre otros, los principios de legalidad (reconocido expresamente en nuestra Constitución) y el de tipicidad (definido en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General), que suele ser interpretado como una manifestación del principio de legalidad.

### 3 BASE DE CÁLCULO

En el numeral 6.1. del artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264 se establece que *“La base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 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 de diciembre de 2015”*.

De la revisión de esta disposición, se observa que son tres los elementos que deben concurrir para definir la base sobre la que se aplica la tasa del régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta creado por el Dec. Leg. N° 1264 (en adelante la Base de Cálculo): a) la percepción de ingresos netos hasta el 31 de diciembre de 2015, b) la obtención de rentas gravadas no declaradas, y c) la propiedad de dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015.

a) **Ingresos netos percibidos al 31 de diciembre de 2015.** El concepto de “ingresos netos” es utilizado en la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el D. S. N° 179-2004-EF (en adelante LIR) para referirse a la base sobre la que se calculan los pagos a cuenta a cargo de los contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría. Para estos efectos, en el numeral 3 del inciso a) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D. S. N° 122-94-EF (en adelante Reglamento de la LIR), se define a los ingresos netos como el *“... total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones,*

*descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza”*.

Esta referencia al concepto de “ingresos netos” contenida en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, evidentemente, no resulta aplicable para definir la Base de Cálculo.

Ello es así, en tanto que el beneficio contenido en El Régimen no se encuentra circunscrito únicamente a los ingresos gravables de tercera categoría; se extiende a cualquier ingreso que califique como renta gravada, sin importar la fuente de la que proviene. En verdad, como se desarrollará más adelante, para acogerse a este régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta, ni siquiera es necesario identificar el origen de la renta gravada y por ende definir la categoría a la que pertenece.

Habiéndose descartado la definición contenida en el Reglamento de la LIR, el concepto de “ingresos netos” que se toma como punto de partida para establecer la Base de Cálculo, podría aludir a todo bien económico (principalmente dinero) que ingresa a la esfera patrimonial del sujeto, neto de cualquier devolución o descuento.

A partir de esta definición, puede afirmarse que para acceder al beneficio, el sujeto debe haber recibido efectivamente el dinero (u otro bien económico) antes del 31 de diciembre de 2015, excluyéndose de El Régimen las rentas gravadas que no fueron percibidas hasta esa fecha.

En el plano local, esta exclusión aplicará, entre otros supuestos, tratándose de rentas de tercera categoría devengadas antes del 31 de diciembre de 2015, que son percibidas con posterioridad a esa fecha. Así por ejemplo, no se podría acoger a El Régimen la renta –no declarada– que una persona natural obtuvo por la venta realizada en el año 2015 de un inmueble adquirido (o construido) con la intención de venderlo, cuyo pago fue percibido en el año 2016.

En el plano internacional, esta si-

tuación podría presentarse, entre otros supuestos, en el caso de las rentas netas pasivas obtenidas por entidades controladas no domiciliadas que, por aplicación de las reglas sobre transparencia fiscal internacional previstas en el Capítulo XIV de la LIR, deben ser atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país. Así por ejemplo, si el propietario de la entidad controlada no domiciliada es una persona natural que no cumplió con declarar en el ejercicio 2015 la renta que debió atribuirse por aplicación de las normas citadas, no podrá acoger dicha renta al beneficio contenido en el Dec. Leg. N° 1264, en la medida que la misma no habría sido percibida por el sujeto con anterioridad al 31 de diciembre de 2015.

b) **Rentas gravadas no declaradas.** Los ingresos netos percibidos antes del 31 de diciembre de 2015 que pueden acogerse al régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta creado por el Dec. Leg. N° 1264 deben calificar como rentas gravadas no declaradas.

Al respecto, de acuerdo al artículo 5° del Dec. Leg. N° 1264 se entiende 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”*; incluyendo *“... la renta que se hubiere determinado de haberse aplicado el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados”*.

A partir de esta definición, la cuestión relevante consiste en determinar si es necesario acreditar el origen de la renta, como condición para acogerse al beneficio otorgado por el Dec. Leg. N° 1264. La respuesta a esta pregunta no puede ser otra que un categórico NO. Para acogerse a El Régimen no es necesario demostrar el origen de la renta, basta con exponer el patrimonio oculto, que está dado por el dinero,

(5) ALTAMIRANO, A. "Sanciones Anómalas o Impropias en el Derecho Tributario". EN: *Tratado de Derecho Tributario*. Palestra Editores, 2003, pág. 258.

bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país, al 31 de diciembre de 2015.

En efecto, en la medida que la norma incluye dentro del concepto de renta gravada, a aquella que se hubiera determinado sobre base presunta por Incremento Patrimonial No Justificado (en adelante IPNJ), es evidente que para acogerse a la amnistía no es necesario acreditar (justificar) el origen de la renta.

Siendo esto así, considerando el alcance de la presunción por IPNJ desarrollada en la LIR, podría acogerse a El Régimen cualquier expresión patrimonial (dinero, bienes y/o derechos) existente al 31 de diciembre de 2015, sin necesidad de acreditar la fuente desde la que provino la renta.

c) **Propiedad de dinero, bienes y/o derechos.** El tercer elemento que debe concurrir para definir la Base de Cálculo está dado por la tenencia de dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015. En nuestra opinión este es el requisito central para acceder a El Régimen, pues no solo es indispensable para que proceda el acogimiento, sino que puede servir para acreditar el cumplimiento de los otros requisitos, aspecto sobre el que regresaremos con mayor profundidad al tratar sobre los efectos del acogimiento y la fiscalización. Teniendo en cuenta la importancia de este requisito para que proceda el acogimiento a El Régimen, es necesario detenernos brevemente para revisar algunas situaciones vinculadas con la tenencia del dinero, bienes y/o derechos.

i) Dinero. Si bien se exige que el dinero se encuentre situado dentro o fuera del país al 31 de diciembre de 2015, no es necesario que a dicha fecha haya estado depositado en una cuenta del sistema financiero peruano o del exterior.

Al respecto, en el acápite ii. del inciso a) del numeral 9.1 del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264 se establece, como requisito para que proceda el acogimiento que: *“el dinero que al 31 de diciembre de 2015 no se encontraba en una entidad bancaria o finan-*

*ciera, deberá ser depositado en una cuenta de cualquier empresa del sistema financiero nacional o extranjero hasta la fecha del acogimiento al Régimen.”*

Esta norma puede ser interpretada en dos sentidos, uno amplio y el otro restringido. En un sentido amplio, si el sujeto cumple con depositar el dinero que será materia de la amnistía en una cuenta del sistema financiero, nacional o extranjero, hasta la fecha del acogimiento a El Régimen, ya no resulta necesario demostrar que el dinero se encontraba en su esfera patrimonial al 31 de diciembre de 2015.

Desde un punto de vista restringido, la obligación de depositar el dinero que será materia de la amnistía en una cuenta del sistema financiero nacional o extranjero hasta la fecha del acogimiento a El Régimen, en el supuesto que al 31 de diciembre de 2015 dicho importe no se encontrara depositado en alguna de dichas entidades, NO exime al sujeto de demostrar –utilizando cualquier elemento de prueba– que los referidos fondos se encontraban en su esfera patrimonial al 31 de diciembre de 2015.

Si bien las normas que conceden beneficios deben interpretarse en forma restrictiva, consideramos que, en el presente caso, debe aceptarse la interpretación amplia, toda vez que sería prácticamente imposible demostrar que el dinero se encontraba en la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015, si a dicha fecha el referido importe no estaba depositado en alguna cuenta del sistema financiero.

Siendo esto así, el Dec. Leg. N° 1264 abre la posibilidad de incluir dentro de la amnistía el producto de operaciones informales que nunca fue bancarizado. En buen romance, el dinero guardado debajo del colchón.

ii) Bienes y/o derechos. La referencia genérica contenida en la norma comprende a todo tipo de bienes, muebles e in-

muebles, materiales o intangibles, y cualquier derecho con contenido económico, que se hayan encontrado en la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015.

Los bienes y/o derechos podrían constituir las rentas gravadas no declaradas, o haber sido adquiridas con dinero: i) percibido por las rentas gravadas no declaradas, u ii) obtenido por la enajenación de otros bienes y/o derechos que, a su vez, fueron adquiridos con el dinero percibido por las rentas gravadas no declaradas.

En cualquier caso, para efecto del acogimiento se deberá considerar la fecha de adquisición y el valor al que fueron adquiridos los bienes y/o derechos, tal como se desprende de lo dispuesto en el acápite i. del inciso a) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264, en el que se dispone que la declaración que se presente para acogerse a El Régimen contendrá, entre otros datos, *“La fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos”*.

Por otra parte, es pertinente indicar que en el acápite i. del numeral 6.2 del artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264 se establece que también pueden acogerse al régimen las rentas representadas en dinero, bienes y/o derechos que *“al 31 de diciembre de 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 a este Régimen”*.

Dentro de los supuestos comprendidos en la norma citada podría encontrarse, por ejemplo, el caso de una persona natural que mantiene un portafolio de inversiones a través de una empresa *offshore* o es la verdadera propietaria de un inmueble, que se encuentra a nombre de una sociedad local de la cual es accionista.

En ambos casos, el sujeto habría conferido al tercero un mandato sin representación, fórmula contractual regulada en el Código Civil Peruano, en cuyos artículos 1809°

y 1810° se establece que “El mandatario que actúa en nombre propio adquiere los derechos y asume las obligaciones derivados de los actos que celebra en interés y por cuenta del mandante (...)”, y se dispone que “El mandatario queda automáticamente obligado en virtud del mandato a transferir al mandante los bienes adquiridos en ejecución del contrato (...)”.

De acuerdo a las normas citadas “las consecuencias de los actos realizados por el mandatario con terceros se producen en su propia esfera jurídica y no trascienden a la del mandante. Para ello será preciso que se realice un acto de retransmisión de los bienes adquiridos en ejecución del contrato, del mandatario”<sup>(6)</sup>.

En este contexto, para que el beneficio pueda comprender los bienes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieran encontrado a nombre de una tercera persona, el Dec. Leg. N° 1264 exige que el mandatario transfiera los bienes adquiridos al sujeto que se acogerá a El Régimen, disponiéndose en el numeral 13.1 del artículo 13° del Dec. Leg. N° 1264, que “(...) Para efectos del impuesto a la renta, dicha transferencia no se considerará enajenación”.

La inafectación contenida en esta norma, evidentemente, no alcanza a los demás tributos que pueden afectar la operación, tales como el IGV o el Impuesto de Alcabala.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, para demostrar que el sujeto es el verdadero propietario de los bienes que al 31 de diciembre de 2015 se encontraban a nombre de interpósita persona, podría utilizarse cualquier elemento probatorio admitido por el Derecho Tributario, como los contratos de mandato sin representación.

#### 4 ACOGIMIENTO

En el artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264, se establece que el acogimiento a El Régimen se da en forma automática, al cumplir con los siguientes requisitos:

- Presentación de la declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible; así como: i. la fecha y el

valor de adquisición de los bienes y/o derechos; y ii. el importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado.

- Pago del íntegro del impuesto declarado.

De acuerdo a la norma citada, en la declaración jurada de acogimiento a El Régimen debe consignarse: 1) la fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos, y/o 2) el importe del dinero y los datos de la entidad en la que se encuentra depositado.

a) **Bienes y/o derechos.** En la norma se indica que la declaración debe contener el valor de adquisición de los bienes y/o derechos; sin embargo, no queda claro si –Obligatoria– en todos los casos, el íntegro de ese valor integrará la Base de Cálculo, o si el contribuyente podría decidir afectar a dicho régimen solo una parte del valor de adquisición de los bienes y/o derechos.

Desde la perspectiva del contribuyente, la decisión de acoger parcialmente el valor de adquisición de los bienes y/o derechos podría deberse a que una parte de ese valor ha sido pagada con dinero proveniente de: i) rentas que sí fueron declaradas, ii) rentas no gravadas, iii) ingresos que no califican como rentas, y/o iv) rentas no declaradas percibidas en periodos prescritos.

- Pago de parte del precio con rentas declaradas / rentas no gravadas / ingresos que no califican como rentas. Para entender este supuesto, piénsese, por ejemplo, en el caso de una persona natural domiciliada en el Perú que, para adquirir, en el ejercicio 2015, un inmueble ubicado en el extranjero, por un valor de US\$ 800,000, utilizó US\$ 500,000 provenientes de su trabajo dependiente realizado en el Perú (que le generó rentas de quinta categoría, que tributaron en el país) y US\$ 300,000 que mantenía en una cuenta del exterior y correspondían a rentas de fuente extranjera obtenidas en el ejercicio 2014, que no fueron declaradas en el Perú.

A partir de una interpretación sistemática del Dec. Leg. N° 1264, el contribuyente debería considerar como Base de Cálculo únicamente la suma de US \$ 300,000, aun cuando el valor de adquisición del bien haya sido US \$ 800,000.

Esta solución se desprende del texto del artículo 6° de la norma, en el que se establece como uno de los elementos necesarios para que se configure la base imponible, el que los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2015 califiquen como renta no declarada. Siendo esto así, en la medida que la suma de US \$ 500,000 utilizada para pagar parte del precio convenido por el bien, no califica como renta no declarada, al no cumplir con la condición prevista en el artículo 6° citado, esta suma **no podría** ser acogida a El Régimen.

En este sentido, la declaración jurada deberá permitir que se determine como Base de Cálculo un importe menor al valor de adquisición del bien y/o derecho, sin perjuicio que también se deba consignar el valor total de la adquisición, a título informativo.

Esta misma solución sería aplicable, si la suma de US \$ 500,000 hubiera provenido de rentas no gravadas (por ejemplo, donaciones), o de ingresos que no califican como rentas (por ejemplo, préstamos).

- Pago de parte del precio con rentas obtenidas en periodos prescritos. En este supuesto, la persona natural domiciliada en el Perú que adquiere el inmueble en el año 2015, por un monto de US\$ 800,000, paga el precio convenido con dinero que mantenía en una cuenta bancaria en el exterior. El íntegro de ese dinero corresponde a rentas no declaradas, pero una parte (la suma de US \$ 500,00) ingresó a la cuenta en el año 2008 (ejercicio prescrito) y la

(6) PALACIOS MARTÍNEZ, Eric. *Código Civil Comentado – Tomo IX*. Tercera Edición. Primera Reimpresión. Lima. Editorial Gaceta Jurídica S.A. 2010, págs. 195 y 196.



suma restante (US \$ 300,000) ingresó en el año 2014 (ejercicio no prescrito).

En este caso, a diferencia del anterior, el importe total del valor de adquisición del inmueble, fue pagado con rentas no declaradas por el contribuyente, cumpliéndose la condición prevista en el artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264 para que el acogimiento de El Régimen se dé por el monto total.

No obstante, con relación a la renta de US \$ 500,000 obtenida (y no declarada) en el año 2008, el contribuyente podría invocar la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar el tributo y exigir su pago.

Al respecto, en el segundo párrafo del inciso b) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264, incorporado por el Dec. Leg. N° 1313, se dispone que el requisito previsto en ese inciso (referido al pago del íntegro del impuesto declarado) *“... también resulta aplicable cuando las rentas correspondan a periodos prescritos”*.

De una interpretación extensiva de esta norma, podría interpretarse que, en casos como el planteado, el sujeto debe considerar como *Base de Cálculo* el valor de adquisición total del bien y/o derecho, incluyendo la parte que haya sido pagada con ingresos provenientes de rentas obtenidas en periodos prescritos.

Consideramos que esta interpretación es –cuando menos– discutible, pues la disposición en comentario se refiere exclusivamente al pago del impuesto declarado (requisito contenido en el inciso b) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264) y no a la base sobre la que se calcula el importe a pagar, que se encuentra regulada en el artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264.

En el referido artículo, ni en cualquier otra disposición contenida en el Dec. Leg. N° 1264, se establece que la Base de Cálculo debe estar conformada por el valor de adquisición total de

los bienes y/o derechos. Por el contrario, existen supuestos en los que claramente no se podría acoger al beneficio el total de esa suma (por ejemplo, cuando una parte del valor de adquisición del bien y/o derecho es pagada con rentas que si fueron declaradas). Por esta razón, es evidente, que la Base de Cálculo no coincide necesariamente con el valor de adquisición de los bienes y/o derechos (que se consigna a título informativo en la declaración jurada).

Siendo esto así, por más que se consigne en la declaración jurada – a título informativo – el valor total de la adquisición, el sujeto podría decidir no incluir dentro de la Base de Cálculo, la porción del valor de adquisición que fue pagada con ingresos provenientes de rentas obtenidas en periodos prescritos. Ello no podría ser cuestionado por aplicación de la disposición comentada, pues la misma se refiere exclusivamente al requisito previsto en el inciso b) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264 (que regula el pago del impuesto declarado) y no a las sumas que se deben considerar para determinar la Base de Cálculo, cuya declaración se regula en el inciso a) del referido numeral.

Así las cosas, a partir de una interpretación restrictiva del segundo párrafo del inciso b) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264, este aplicaría únicamente en el caso que el contribuyente incorpore dentro de la Base de Cálculo rentas no declaradas generadas en periodos prescritos. De darse este supuesto, se entendería que el sujeto ha renunciado a la prescripción y se encuentra obligado a pagar el íntegro del impuesto declarado para acogerse al beneficio.

- b) **Dinero.** En la norma se indica que la declaración debe contener el importe del dinero y los datos de la entidad en la que se encuentra depositado.

Con relación a la información re-

ferida a la entidad bancaria, debe mencionarse que el requisito, para que proceda el acogimiento, es que la renta no declarada esté representada en dinero situado (dentro o fuera del país) al 31 de diciembre de 2015 y no que dicho importe se mantenga depositado en alguna entidad bancaria al momento del acogimiento (esta condición únicamente se exige tratándose de dinero que, al 31 de diciembre de 2015, no se encontraba depositado en una entidad bancaria o financiera). Así las cosas, cuando en el Dec. Leg. N° 1264 se dispone que la declaración jurada deberá contener información sobre la entidad bancaria en la que se encuentra depositado el dinero, debe entenderse lo siguiente:

- En el caso general, corresponde a la entidad bancaria en la que se encontraba depositado el dinero al 31 de diciembre de 2015.
- En el caso de excepción, cuando el dinero no se encontraba depositado en una entidad bancaria al 31 de diciembre de 2015, corresponde a la entidad bancaria donde se encuentra depositado el dinero al momento del acogimiento.

Aclarado este punto, corresponde analizar si el sujeto deberá declarar y acoger a El Régimen el importe total del dinero depositado en la entidad bancaria.

En nuestra opinión la respuesta es NO. El sujeto no se encuentra obligado a declarar y acoger a El Régimen el importe total que se encuentra depositado en la entidad bancaria; sino únicamente el monto que haya decidido acoger a El Beneficio.

Siendo esto así, del saldo total existente en una cuenta bancaria, el contribuyente podría no acoger a El Beneficio: i) dinero que proviene de rentas declaradas, ii) dinero que proviene de rentas no gravadas (por ejemplo, donaciones), iii) dinero que proviene de rentas obtenidas en periodos prescritos, y iv) dinero que proviene de ingresos que no califican como renta (por ejemplo, aquel que proviene de préstamos).

Como se observa, los supuestos planteados se refieren a casos en los cuales

no corresponde afectar con el Impuesto a la Renta una parte del valor de los bienes, derechos y/o dinero del contribuyente, ya sea porque provienen de rentas declaradas (que ya tributaron), de rentas no gravadas, de rentas obtenidas en periodos prescritos, o de operaciones que no generan renta.

En estos casos, consideramos que el acogimiento a El Régimen sería perfectamente válido aun cuando solo se incluya una parte del valor de los bienes, derechos y/o dinero; y que el fisco no podría aplicar el régimen general del Impuesto a la Renta sobre la parte no acogida (en el supuesto que la descubra).

## 5 EFECTOS DEL ACOGIMIENTO Y FISCALIZACIÓN ESPECIAL

En los numerales 12.1, 12.2 y 12.3 del artículo 12° del Dec. Leg. N° 1264 se establece que el acogimiento a El Régimen genera los siguientes efectos, con relación a las rentas no declaradas que hubieran sido acogidas:

- Se darán por cumplidas todas las obligaciones tributarias referidas al Impuesto a la Renta.
- La SUNAT no podrá determinar el Impuesto a la Renta, aplicar sanciones, ni cobrar intereses moratorios.
- No procederá el ejercicio de la acción penal, respecto de delitos tributarios y/o aduaneros, por parte del Ministerio Público, ni la comunicación de indicios por parte de la SUNAT.
- No procederá el ejercicio de la acción penal por el delito de lavado de activos, cuando el origen de las rentas no declaradas acogidas a El Régimen se derive de delitos tributarios y/o aduaneros.

Sin embargo, en el numeral 12.4 del mismo artículo 12°, se establece que *“No será de aplicación lo previsto en los párrafos anteriores respecto de la parte de la información declarada referida a los bienes, derechos y dinero, o rentas no declaradas que el contribuyente no sustente, en caso la SUNAT le requiera dicho sustento”*, disponiéndose que la SUNAT tendrá el plazo de un año, contado desde el 1 de enero de 2018, para requerir la in-

formación relacionada con los requisitos para el acogimiento a El Régimen. En la norma citada se establece un régimen especial para que la SUNAT ejerza sus acciones de fiscalización, respecto del cual consideramos relevante analizar dos aspectos: a) el plazo, y b) el alcance de la revisión.

a) **Plazo.** La norma establece que la SUNAT tendrá un plazo de un año, contado desde el 1 de enero de 2018, para requerir información relacionada con los requisitos para el acogimiento a El Régimen.

Ello implica que hasta el último día hábil del año 2018, la SUNAT podrá requerir información relacionada con los requisitos para el acogimiento a El Régimen, lo cual no impide que el procedimiento de fiscalización se pueda extender más allá de esa fecha.

En el supuesto que la revisión de los requisitos para el acogimiento a El Régimen se hubiera iniciado antes de la fecha límite prevista en la norma, la única restricción de la SUNAT sería no poder requerir mayor información relacionada con dichos requisitos; pero, no habría ningún impedimento para que continúe con el procedimiento y notifique las resoluciones que ponen fin a la revisión, con posterioridad a esa fecha. En relación a este punto habría que precisar que, por la fórmula genérica utilizada en la norma, después de la fecha límite, la SUNAT no podría requerir información al sujeto fiscalizado ni a cualquier tercero. Al respecto, si la intención del legislador hubiera sido que el plazo únicamente aplique para requerir información al sujeto fiscalizado, así lo hubiera dispuesto en forma expresa (como sucede en el numeral 5 del artículo 62°-A del Código Tributario que regula el plazo de la fiscalización definitiva<sup>(7)</sup>). Ante la falta de esta indicación, es claro que al vencimiento del plazo, la SUNAT no podrá requerir información adicional, sea al contribuyente o a cualquier tercero.

b) **Alcance de la revisión.** De acuerdo al numeral 12.4. del artículo 12° del Dec. Leg. N° 1264, según

texto incorporado por el Dec. Leg. N° 1313, la información que podrá requerir la SUNAT es aquella relacionada a los requisitos exigidos para el acogimiento a El Régimen. De este modo el alcance de la revisión regulada con carácter especial en el Dec. Leg. N° 1264, se limita a constatar que el contribuyente ha cumplido con los requisitos exigidos para el acogimiento a El Régimen. De acuerdo al artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264, los requisitos para el acogimiento a El Régimen son los siguientes:

- La presentación de la declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible; así como: i. la fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos; y ii. el importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado.
- El pago del íntegro del impuesto declarado.

En este sentido, la revisión regulada con carácter especial en el Dec. Leg. N° 1264 tendrá por objeto el examen de la información contenida en la declaración y el pago del íntegro del impuesto declarado.

1. **Declaración.** Con relación a la declaración, los requisitos para el acogimiento a El Régimen se refieren fundamentalmente a las condiciones del sujeto y las rentas incluidas en la Base de Cálculo.

a. **Condiciones del sujeto.** Los requisitos subjetivos exigidos en el Dec. Leg. N° 1264 para que proceda el acogimiento a El Régimen, que podrían ser revisados mediante el procedimiento especial definido en el numeral 12.4. del artículo 12° del Dec. Leg. N° 1264, son los siguientes:

- Que el sujeto sea una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que en cualquier ejercicio gra-

(7) En esta norma se establece que el vencimiento del plazo “[...] tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada [...]”.



vable anterior al 2016 hubiera tenido la condición de domiciliado en el país, de acuerdo con lo establecido en la LIR, y

- Que el sujeto no se encuentre en ninguno de los supuestos de exclusión previstos en los incisos b) y c) del artículo 11° del Dec. Leg. N° 1264<sup>(8)</sup>.
- b. Rentas incluidas en la Base de Cálculo. Con relación a la Base de Cálculo, en los numerales 6.1 a 6.3 del artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264 se dispone lo siguiente:
- “6.1 *La base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 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 de diciembre de 2015.*
- 6.2 *Para tal efecto se incluye el dinero, bienes y/o derechos que: i. Al 31 de diciembre de 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 a este Régimen, o ii. Hayan sido transferidos a un trust o fideicomiso vigente al 31 de diciembre de 2015.*
- 6.3 *Se encuentran comprendidos en los párrafos anteriores de este artículo los títulos al portador siempre que sea posible identificar al titular a la fecha del acogimiento”.*

En el supuesto general previsto en el numeral 6.1 de la norma citada, los requisitos de tipo objetivo para el acogimiento a El Régimen son

los siguientes: i) la percepción de ingresos netos hasta el 31 de diciembre de 2015, ii) la obtención de rentas gravadas no declaradas, y iii) la propiedad de dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015.

Conforme a lo señalado en el punto III de este artículo, en nuestra opinión, el requisito central para acceder a El Régimen está dado por la propiedad del dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015, pues no solo es indispensable para que proceda el acogimiento, sino que puede servir para acreditar el cumplimiento de los otros dos requisitos.

Con relación a la obtención de las rentas gravadas no declaradas, estas pueden estar dadas por cualquier expresión patrimonial que permita determinar la obligación tributaria sobre base presunta por IPNJ. En vista de ello, el cumplimiento de este requisito podría acreditarse con el dinero, bienes y/o derechos que integran la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015, sin necesidad de tener que demostrar el origen de las rentas.

En lo que respecta al otro

requisito, creemos que lo relevante es que la percepción del ingreso neto no se produzca con posterioridad al 31 de diciembre de 2015, más que identificar con precisión la fecha en la que recibió dicho ingreso.

Sobre el particular debe anotarse que en el numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264 no se dispone que en la Declaración Jurada deba señalarse la fecha de percepción del ingreso, sino únicamente que se identifique: i. la fecha de adquisición de los bienes y/o derechos (cuyo precio podría haberse pagado con ingresos percibidos en cualquier momento anterior), y ii. la suma de dinero depositada en la entidad bancaria, y no la fecha en la que dicho dinero ingresó a la referida cuenta (que podría coincidir con la fecha de percepción del ingreso).

Así las cosas, consideramos que también este requisito (la percepción del ingreso neto al 31 de diciembre de 2015) podría acreditarse con el dinero, bienes y/o derechos que aparecen en la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015.

(8) Artículo 11°.- Exclusiones.

No podrán acogerse al Régimen:

(...)

b) Las personas naturales que al momento del acogimiento cuenten con sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada vigente por alguno de los siguientes delitos:

i. Delitos previstos en la Ley de los delitos aduaneros, aprobada por la Ley N° 28008 y normas modificatorias, respecto de las rentas no declaradas relacionadas con el delito cometido;

ii. Delitos previstos en la Ley Penal Tributaria, aprobada por el Decreto Legislativo N° 813 y normas modificatorias, respecto de las rentas no declaradas relacionadas con el delito cometido;

iii. Lavado de activos, en las modalidades tipificadas en los artículos 1°, 2°, 3°, 4°, 5° y 6° del Decreto Legislativo N° 1106, Decreto Legislativo de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado y normas modificatorias;

iv. Delitos previstos en el Decreto Ley N° 25475, que establece la penalidad para los delitos de terrorismo y los procedimientos para la investigación, instrucción y el juicio y normas modificatorias;

v. Delitos cometidos en el marco de la Ley N° 30077, Ley contra el crimen organizado y normas modificatorias; vi. Los delitos previstos en los artículos 152°, 153°, 153°-A, 189°, 200°, 297°, 303°-A, 303°-B, 382°, 384°, primer párrafo del 387, 389, 393, 393-A, 394, 395, 396, 397, 397-A, 398, 399, 400 y 401, del Código Penal.

c) Las personas naturales que a partir del año 2009 hayan tenido o que al momento del acogimiento al Régimen tengan la calidad de funcionario público. Esta exclusión también se aplicará a su cónyuge, concubino(a) o pariente hasta el segundo grado de consanguinidad y segundo grado de afinidad. Para tales efectos se entenderá por funcionario público a la persona que ejerció o ejerce funciones de gobierno en la organización del Estado, dirige o interviene en la conducción de la entidad, así como aprueba políticas y normas, y que sean:

i. De elección popular, directa y universal;

ii. De designación o remoción regulada; o

iii. De libre designación o remoción.

De acuerdo a lo señalado, la revisión de la SUNAT se centraría, fundamentalmente, en verificar el dinero, bienes y/o derechos que integran la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015. Específicamente, podría revisar la tenencia de esos activos en la fecha indicada y su cuantía.

Con relación a la cuantía, reiteramos que, en nuestra opinión, el sujeto podría declarar como Base de Cálculo un importe menor que: i) el valor de adquisición de los bienes y/o derechos, y ii) el saldo del dinero existente al 31 de diciembre de 2015.

De darse alguno de estos supuestos, la SUNAT podría requerir que se sustente la diferencia, para lo cual el sujeto tendría que acreditar que la parte del valor de adquisición de los bienes y/o derechos, o la parte del saldo del dinero al 31 de diciembre de 2015, no considerada dentro de la Base de Cálculo, corresponde a: i) rentas que sí fueron declaradas, ii) rentas no gravadas, iii) rentas no declaradas percibidas en periodos prescritos, y/o iv) ingresos que no califican como rentas.

Por otra parte, con relación a los supuestos especiales previstos en los numerales 6.2. y 6.3 del artículo 6° del Dec. Leg. N° 1264, los requisitos, que podrían ser revisados mediante el procedimiento definido en el numeral 12.4. del artículo 12° de la misma norma, son los siguientes:

- Que el dinero, bienes y/o derechos que al 31 de diciembre de 2015 se hubieran encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, a la fecha de acogimiento se encuentren a nombre del sujeto.
- Que el dinero, bienes

y/o derechos hayan sido transferidos a un *trust* o fideicomiso vigente al 31 de diciembre de 2015.

- Que, a la fecha del acogimiento, se identifique al titular de los títulos al portador.

Adicionalmente, podría revisarse que el dinero, bienes y/o derechos no se encuentren comprendidos en alguno de los supuestos de exclusión a los que se refiere el artículo 11° del Dec. Leg. N° 1264, esto es:

- Que no se hayan encontrado en países o jurisdicciones catalogadas por el Grupo de Acción Financiera como de Alto Riesgo o No Cooperantes.
  - Que, al momento del acogimiento, no se encuentren contenidos en una resolución de determinación debidamente notificada.
2. Pago. Siendo que el pago del íntegro del impuesto declarado al momento de presentar la declaración jurada constituye uno de los requisitos establecidos en el Dec. Leg. N° 1264 para el acogimiento a El Régimen, dentro de la revisión especial prevista en el numeral 12.4. del artículo 12° de esta norma, SUNAT podrá requerir cualquier información relacionada con el momento en el que se realiza el pago y la cuantificación del monto a pagar.

Con respecto a la cuantía del monto a pagar, podría requerir información vinculada con la valorización de la Base de Cálculo y/o con la aplicación de las tasas establecidas en el artículo 7° del Dec. Leg. N° 1264<sup>(9)</sup>, pu-

diendo en este último caso revisar que se cumplan las condiciones exigidas para la repatriación e inversión del dinero.

Como resultado de la revisión especial llevada a cabo al amparo de esta norma, la SUNAT podría:

- Ratificar el acogimiento a El Régimen. Ello se daría en el caso que, como resultado de la revisión efectuada, la SUNAT confirme el correcto cumplimiento de los requisitos exigidos.
- Revocar el acogimiento a El Régimen. Ello podría originarse, entre otros casos, cuando: i) se constata alguna deficiencia en las condiciones subjetivas, ii) no se acredita que el íntegro de los bienes y/o derechos y/o dinero incorporados en la Base de Cálculo se encontraban en la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015, iii) no se demuestra el pago del íntegro del tributo declarado a la fecha de presentación de la declaración jurada.
- Revocar parcialmente el acogimiento. Esta situación podría darse, entre otros casos, cuando no se acredita que alguno (s) de los bienes y/o derechos y/o dinero incorporados en la Base de Cálculo se encontraban en la esfera patrimonial del sujeto al 31 de diciembre de 2015.

En este supuesto, se tendría que el sujeto habría declarado –según la SUNAT– una Base de Cálculo mayor a la que le correspondía, pues no debería haber incluido alguno (s) de los bienes y/o derechos y/o dinero. Situación distinta es la que se presentaría en el caso que, a criterio de la SUNAT, el sujeto hubiera declarado una menor Base de Cálculo. Ello podría suceder, por ejemplo, en el caso que el sujeto decidiera no incluir dentro

(9) Artículo 7°.- Tasas

7.1 La tasa aplicable será del diez por ciento (10%) sobre la base imponible a que se refiere el artículo anterior, salvo en la parte equivalente al dinero repatriado e invertido en el país a que se refiere el párrafo siguiente.

7.2 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 anterior constituida por el importe del dinero que sea repatriado e invertido.

de la Base de Cálculo parte del dinero depositado en una cuenta bancaria al 31 de diciembre de 2015, al considerar que dicho monto provenía de ingresos que no califican como renta (por ejemplo, préstamos), pero como resultado de la revisión, la SUNAT hubiera considerado que las pruebas presentadas para sustentar el origen de este ingreso eran insuficientes y por lo tanto lo hubiera calificado como renta no declarada.

En este caso, podrían darse hasta tres alternativas: i) que se incremente la Base de Cálculo (y por ende el monto a pagar) agregando las rentas no declaradas que no fueron incluidas, ii) que se revoque –totalmente– el acogimiento a El Régimen, al considerar que se habría realizado un pago parcial, o iii) que se confirme el acogimiento, por la suma liquidada en función de la Base de Cálculo declarada; sin perjuicio de que pueda iniciar un procedimiento de fiscalización para determinar el Impuesto a la Renta por las rentas no declaradas, que no fueron acogidas.

La primera opción debe descartarse de plano, pues siendo el acogimiento voluntario, la SUNAT no podría agregar a la Base de Cálculo ningún bien y/o derecho y/o dinero que no hubiera sido incluido (parcial o totalmente) por el sujeto.

Para sustentar la segunda opción podría decirse que el sujeto no habría cumplido con pagar el íntegro del tributo a su cargo, incumpliendo el requisito previsto en el inciso b) del numeral 9.1. del artículo 9° del Dec. Leg. N° 1264. No obstante debe observarse que este requisito exige el pago del impuesto declarado por el sujeto, y no del impuesto que este debió declarar según el criterio de SUNAT. La tercera opción resulta la más razonable. Si el sujeto no incluyó algún (os) bien(es) y/o derecho(s) y/o dinero dentro de la Base de Cálculo, no debería perder el acogimiento a El

Régimen; pero, evidentemente, la SUNAT tendría derecho a iniciar un procedimiento de fiscalización para determinar el Impuesto a la Renta por las rentas no declaradas, que no fueron acogidas.

## 6 CONCLUSIONES:

1. Los instrumentos de política fiscal que se vienen implementando en la región para exteriorizar las rentas y patrimonios no declarados pueden leerse como una oportunidad para sincerarse ante el fisco, antes que la información sea expuesta y que se endurezcan los controles de los Estados donde se encuentran los patrimonios involucrados.
2. Una amnistía tributaria como la contenida en el Dec. Leg. N° 1264 podría afectar el deber constitucional de contribuir, así como los principios de capacidad contributiva e igualdad.
3. Podrían presentarse discusiones de constitucionalidad respecto a ciertas condiciones y exclusiones contenidas en la norma, como por ejemplo: i) la definición de los sujetos beneficiados (en la que se excluye a las personas jurídicas), ii) la definición de la base imponible (en la que se excluye a las rentas obtenidas antes del 31 de diciembre de 2015, que no se encuentren representadas en dinero, bienes y/o derechos a esa fecha), y iii) la sanción anómala que se genera al no devolver el monto pagado, cuando la SUNAT no acepta el acogimiento al El Régimen.
4. Para acceder al beneficio, se tiene que recibir el dinero (u otro bien económico) antes del 31 de diciembre de 2015, excluyéndose de El Régimen las rentas gravadas que no fueron percibidas hasta esa fecha.
5. No es necesario demostrar el origen de la renta, basta con exponer el patrimonio oculto, que está dado por el dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país, al 31 de diciembre de 2015.
6. El Dec. Leg. N° 1264 abre la posibilidad de incluir dentro de la amnistía el producto de operaciones informales que nunca fue bancarizado. En buen romance, el dinero guardado debajo del colchón.
7. Los bienes y/o derechos que permiten acceder a El Beneficio podrían constituir las rentas gravadas no declaradas, o haber sido adquiridas con dinero: i) percibido por las rentas gravadas no declaradas, o ii) obtenido por la enajenación de otros bienes y/o derechos que fueron adquiridos con el dinero percibido por las rentas gravadas no declaradas.
8. El contribuyente podría considerar en la Base de Cálculo solo una parte del valor de adquisición de los bienes y/o derechos y/o del saldo existente en la cuenta bancaria al 31 de diciembre de 2015. La parte no considerada en la Base de Cálculo podría estar dada por: i) rentas que si fueron declaradas, ii) rentas no gravadas, iii) ingresos que no califican como rentas, y/o iv) rentas no declaradas percibidas en periodos prescritos.
9. Hasta el último día hábil del año 2018, la SUNAT podrá requerir información relacionada con los requisitos para el acogimiento a El Régimen, lo cual no impide que el procedimiento de fiscalización se pueda extender más allá de esa fecha.
10. Como resultado de la revisión especial llevada a cabo al amparo de esta norma, la SUNAT podría: i) Ratificar el acogimiento a El Régimen, ii) revocar el acogimiento a El Régimen, o iii) revocar parcialmente el acogimiento a El Régimen.
11. Si el sujeto no incluyó algún(os) bien(es) y/o derecho(s) y/o dinero dentro de la Base de Cálculo, no debería perder el acogimiento a El Régimen; pero, evidentemente, la SUNAT tendría derecho a iniciar un procedimiento de fiscalización para determinar el Impuesto a la Renta por las rentas no declaradas, que no fueron acogidas, de ser el caso.