

RÉGIMEN TEMPORAL Y SUSTITUTORIO DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LA DECLARACIÓN, REPATRIACIÓN DE CAPITALES E INVERSIÓN DE RENTAS NO DECLARADAS

TEMPORARY AND SUBSTITUTE INCOME TAX REGIME FOR DECLARATION, REPATRIATION OF CAPITAL AND INVESTMENT OF UNDECLARED INCOME

FIGURELLA SAMHAN SALGADO*

Recibido: 10/07/2017

Aceptado: 18/08/2017

Resumen

La repatriación de capitales es el retorno de capitales de aquellos ciudadanos residentes del país que mantienen en el exterior y está asociado a las expectativas de los agentes respecto del futuro económico de un país. Repa-

triar se refiere a la existencia de una acción que tiene por objeto que esos capitales retornen al país de origen, pues las empresas o las personas naturales que han formado lícitamente un patrimonio buscan no solo la protección de su capital sino también procurar acceder a las mejores alternativas de inversión, lo que les permita incrementar sus ganancias y en algunos casos adicionalmente optimizar su rentabilidad. Es en esa búsqueda lo que se desarrolla en el presente artículo que conlleve a evitar la fuga del capital.

* Abogada y Magister en Derecho de los Negocios USMP. Posgrado en Derecho Tributario en la Universidad de Buenos Aires (UBA), Argentina. Postgrado en Gestión Tributaria en la Universidad de Castilla La Mancha en España (UCLM). Programa de Educación Ejecutiva en Finanzas y Contabilidad para no Especialistas en CENTRUM – Católica. Diplomada en Derecho penal Tributario, en Metodología en la enseñanza del Derecho y como Especialista en Derecho Tributario por el Colegio de Abogados de Lima. Curso de Desarrollo de Competencias Directivas en la Escuela Europea de Negocios en Madrid, España. Autora del Libro “ILICITOS TRIBUTARIOS: Infracciones tributarias – Delitos Tributarios y Aduaneros – Aplicación del Principio del Non bis in ídem en el ámbito sancionador tributario” (Pacífico Editores – 2015). Asociada activa del Instituto peruano de Investigación y Derecho Tributario – IPIDET y Ex – miembro de la Comisión Consultiva de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Lima. Catedrática Universitaria en los cursos relacionados con la especialidad tributaria (USMP-URP-UL). Expositora en diversos eventos académicos en materia tributaria y autora de diversos artículos especializados.

Palabras clave

Capital – Tributo – Patrimonio – Legislación – Repatriación - Expectativas

Abstract

The repatriation of capital is the return of capital of those citizens resident in the country who maintain abroad and is associated with the expectations of the agents regarding the economic future of a country. Repatriation refers to the existence of an action that aims to return those capitals to the country of origin, because companies or individuals who have le-

gally formed a heritage seek not only to protect their capital but also to seek access to the best investment alternatives, which allows them to increase their profits and in some cases further optimize their profitability. It is in this search that is developed in this article that leads to avoid the flight of capital.

Keywords

Capital - Tribute - Heritage - Legislation - Repatriation - Expectations

Nociones preliminares

El pasado 11 de diciembre del 2016 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo N° 1264 vigente a partir del 1ero de enero del presente año (2017), a través del cual se estableció un Régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas, el cual ha sido reglamentado a través del Decreto Supremo N° 067-2017-EF publicado en marzo del presente año. En términos concretos este régimen ha sido técnicamente creado para que los contribuyentes domiciliados en el país regularicen su situación fiscal respecto a sus rentas no declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago, mediante la declaración o repatriación e inversión en el Perú de las mismas que hubieran sido generadas hasta el 31 de diciembre del 2015.

En recientes publicaciones diversas de tinte empresarial y legal, se han analizado las normas expedidas por el actual Gobierno del Perú, a través de las cuales se ha creado y regulado un régimen temporal del Impuesto a la Renta para capitales no declarados en el extranjero u “ocultos”, ello – de acuerdo a lo referido por diversos entendidos – en atención a la propuesta de lograr una mayor recaudación

tributaria, estimando una recaudación de entre US\$ 5,000 y US\$ 6,000 millones. En efecto, y tal como lo han referido aquellos pronunciamientos, esta figura no es una novedad aislada sino más bien considera experiencias similares en la región, como es el caso de México, Chile, Argentina y España (entre otros)

En ese sentido, resulta preciso referir en primer término qué debe entenderse como “Repatriación de Capitales”, siendo ésta el retorno de capitales que residentes del país mantenían en el exterior. Generalmente, está asociado a las expectativas de los agentes respecto del futuro económico de un país.

Técnicamente, “repatriar” es el proceso y el resultado de repatriar y como verbo refiere la existencia de una acción que tiene por objeto que alguien o algo regrese a su patria, y tiene su origen en el latín ya que procede del verbo “repatriare, que se compone de tres partes claramente diferenciadas como son:

- El prefijo “re-“que es equivalente hacia atrás.
- El sustantivo “patrial”, que es sinónimo de “tierra paterna”
- El sufijo “ar”, que es la terminación que da para dar forma a los verbos.

Es en atención a dicho significado que en algunos casos, las empresas o las personas naturales que han formado lícitamente un patrimonio, buscan no solo la protección de su capital sino también procurar acceder a las mejores alternativas de inversión, lo que les permita incrementar sus ganancias y en algunos casos adicionalmente optimizar su rentabilidad. Es en esa búsqueda sucede que – en algunos casos – el país de origen no brinda las mejores condiciones lo que conlleva la fuga del capital.

En ese orden de ideas, los gobiernos actualmente trabajan duramente para incentivar el retorno al país de aquellos capitales (originados en el mismo país), esto a fin de generar ahorro, inversión e impulsar la economía nacional.

En efecto, un régimen de repatriación de capitales resulta atractivo en tanto ofrezca a los ciudadanos un trato preferencial para los capitales en el exterior, en caso decidan traerlos al país y regularizarlos; y, significa para los gobiernos un elemento positivo desde el ámbito económico y a su vez – salvo restricciones como las que desarrollaremos de manera amplia en la presente – pueden ser considerados como mecanismos complementarios y alternativos que permitan obtener información relevante para la investigación de figuras delictivas previamente establecidas en nuestro ordenamiento jurídico.

Tomando en cuenta lo anterior, a continuación nos permitimos desarrollar en detalle este Régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta establecido en el Perú en el ejercicio gravable 2017, resaltando los aspectos más relevantes y agregando a ello nuestros comentarios estrictamente profesionales.

Análisis

Considerando que lo más importante siempre es conocer en detalle las características de cualquier régimen, a continuación desarrollaremos los aspectos más relevantes considerados en este caso, de acuerdo al siguiente detalle:

1. Sujetos que pueden acogerse:

Pueden acogerse las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales

(que optaron por tributar como tales), que en cualquier ejercicio gravable anterior al 2016 hubieran tenido la condición de domiciliados en el país.

Vale recalcar que de acuerdo a lo establecido en el literal b) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliados en el país las personas jurídicas que se hayan constituido bajo las leyes nacionales. Por su parte, en el caso de las personas naturales, se consideran domiciliadas en el país las personas naturales que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.

En atención a ello, y en aplicación del supuesto contrario, una persona natural será considerada no domiciliada si es que permanece (físicamente) menos de ciento ochenta y tres (183) días en el territorio nacional en un periodo cualquiera de doce (12) meses. En el caso de una sociedad conyugal, se le considerará domiciliada si uno de los cónyuges tiene la condición de domiciliado y en el caso de la sucesión indivisa, se considerará domiciliada la misma si el causante tenía la condición de domiciliado en el Perú al momento de su fallecimiento

2. Rentas no declaradas:

Debe entenderse como rentas no declaradas a las siguientes:

- a. Las rentas gravadas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta, y que a la fecha de acogimiento al Régimen no hayan sido declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención o pago.

- b. La renta que se hubiera determinado de haberse aplicado el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta (referida a la base de incrementos patrimoniales no justificados). En este caso vale recordar que dicho artículo de la ley del impuesto a la Renta precisa que los incrementos patrimoniales no podrán justificarse con:
- i. Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
 - ii. Utilidades derivadas de actividades ilícitas
 - iii. El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado
 - iv. Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.
 - v. Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.
- Riesgo o No Cooperantes – FAFT/GAFI (¹).
- 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 de Delitos Aduaneros - 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 Decre-

1 El Grupo de Acción Financiera es una organización mundial conocida por sus siglas en inglés como FAFT (Financial Action Task Force on Money Laundering – En español se le conoce como el Grupo de acción financiera contra el blanqueo de capitales – GAFI) Publicado el 17 de marzo del 2017 y vigente a partir del día siguiente de su publicación. Se trata de una institución intergubernamental creada en el año 1989 por el G-7. Su principal objetivo es poder desarrollar políticas que procuren ayudar a combatir el blanqueo de capitales al igual que el financiamiento del terrorismo. Esta organización publica una lista de apises no cooperantes, analizando para ello si éstos tienen deficiencias en sus sistemas anti-lavado de dinero y contra el financiamiento del terrorismo publicando para tal efecto cuatro listas: a) lista roja (Estados que no realizan ninguna acción cooperante), b) lista negra, c) lista gris oscurecida, y d) lista gris (Estados que han iniciado acciones para poder transparentar información a nivel internacional con fines de intercambio y de cooperación).

3. Exclusiones:

No podrán acogerse al régimen especial:

- a) El dinero, bienes y/o derechos que representen renta no declarada que al 31 de diciembre de 2015 se hayan encontrado en países o jurisdicciones catalogadas por el Grupo de Acción Financiera como de Alto

- to 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° (Secuestro), 153° y 153°-A (Trata de personas), 189° (Robo agravado), 200° (Extorsión), 297° (Formas agravadas de Tráfico ilícito de insumos y productos), 303°-A y B (Tráfico ilícito de personas inmigrantes y migrantes), 382° (Concusión), 384° (Colusión), primer párrafo del 387° (Peculado), 389° (Malversación), 393°, 393°-A, 394° y 395° (Corrupción de funcionarios – Cohecho pasivo propio e impropio), 396° (Corrupción pasiva de auxiliares jurisdiccionales), 397°, 397°-A y 398° (Cohecho activo, transnacional y específico), 399° (Negociación incompatible o aprovechamiento indebido del cargo), 400° (Tráfico de influencias) y 401° (Enriquecimiento ilícito) 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.
 - d) Las rentas no declaradas que al momento del acogimiento al Régimen se encuentren contenidas en una resolución de determinación debidamente notificada.
 - e) Las personas que al 31/12/2015 se hayan encontrado en países o jurisdicciones catalogadas por el Grupo de Acción (2) como de “Alto Riesgo”

2 El Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT) es una organización intergubernamental de base regional que agrupa a 16 países de América del Sur, Centroamérica y América de Norte para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo, a través del compromiso de mejora continua de las políticas nacionales contra ambos temas y la profundización en los distintos mecanismos de cooperación entre los países miembros. Se creó formalmente el 8 de diciembre de 2000 en Cartagena de Indias, Colombia, mediante la firma del Memorando de Entendimiento constitutivo del grupo por

o “No Cooperantes” tales como:

- República Islámica de Afganistán.
- Bosnia y Herzegovina.
- República Popular Democrática de Corea.
- República Islámica de Irán.
- República de Iraz.
- República Democrática Popular Lao.
- República Árabe Siria.
- República de Uganda.
- República de Vanatau.
- República de Yemen

4. *Base imponible:*

La base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31.12.2015, que califiquen como rentas no declaradas, siempre que estén representados en dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país a dicha fecha. Si estos ingresos netos se hubieran percibido en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio al 31.12.2015.

Al respecto, creemos relevante analizar cada uno de los conceptos incluidos según el siguiente detalle:

- a) Se entiende por dinero, bienes y/o derechos los que al 31.12.2015 se en-

los representantes de los gobiernos de nueve países: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay. Posteriormente se incorporaron como miembros plenos México (2006), Costa Rica, Panamá (2010), Cuba (2012), Guatemala, Honduras y Nicaragua (2013). El grupo goza de personalidad jurídica y estatus diplomático en la República Argentina donde tiene la sede su Secretaría

contraran 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, hayan sido transferidos a un trust o fideicomiso al 31.12.2015. Vale referir que en el caso de los títulos al portador estos también se encuentran comprendidos en los ingresos netos siempre que sea posible identificar al titular en la fecha del acogimiento. En el caso de los derechos crediticios que no consten en títulos valores, se considera el importe de los créditos cuya titularidad corresponde al sujeto que se acoja al Régimen, mientras que en los casos de copropiedad de dinero, bienes y/o derechos se debe considerar el valor de adquisición o el importe de dinero que corresponda a la cuota de participación del sujeto que se acoja al Régimen. Vale aclarar que en el caso de los ingresos netos representados en bienes o derechos se deberá considerar el valor de adquisición, si la adquisición fue vía leasing o leaseback, deberá considerarse el valor de la opción de compra y de las cuotas pactadas que correspondan al capital, y si el bien fue producido o construido, se deberá considerar el costo incurrido en la producción o construcción.

- b) En el caso de las rentas no declaradas deben considerarse las rentas generadas hasta el 31 de diciembre del 2015 y gravadas con el impuesto a la renta que a la fecha de acogimiento del Régimen no hayan sido declaradas y cuyo impuesto correspondiente no hubiera sido objeto de retención. Vale agregar que en el caso de las rentas gravadas no declaradas si

- ésta es producto de la enajenación de un bien de capital, el ingreso neto se calculará deduciendo el costo computable del bien salvo que dicho importe constituya a su vez renta no declarada.
- c) Respecto a la renta percibida corresponde mencionar que se entiende que la renta se ha “percibido” cuando se hubiese generado la obligación tributaria, según el tipo de renta que se trate, ya sea que le corresponda aplicar el criterio de lo “devengado” (aplicable a las rentas de primera categoría- rentas de capital, y a las rentas de tercera categoría – rentas empresariales), o el criterio de lo “percibido” (aplicable a las rentas de segunda categoría – rentas de capital, y a las rentas generadas por el trabajo sea de manera dependiente o independiente).
- d) En el caso de los ingresos netos percibidos en moneda extranjera, el régimen establece que deberá utilizarse el tipo de cambio promedio ponderado de compra que corresponda al cierre de operaciones del 31 de diciembre del 2015, publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS.
- e) Por su parte, en el caso de bienes o derechos declarados producto del acogimiento a este Régimen que se encuentren a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, los mismos deberán ser transferidos a nombre del sujeto que se acoja al Régimen y para efectos del impuesto a la renta dicha transferencia no se considerará enajenación. Por otro lado, en el caso de los bienes, el valor de adquisición incluido en la declaración será considerado como costo computable de los bienes y/o derechos, para efectos del impuesto a la renta.
- f) Vale referir que en el citado Reglamento se ha definido como ingreso neto a aquel que está constituido por el ingreso bruto menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza. En efecto, se podrá deducir no solo la contraprestación pagada por dicho bien y/o derecho sino también el costo fiscal siempre que dicho costo no constituya también renta no declarada. Al respecto, se ha precisado que este ingreso neto representado en dinero será el depositado en el sistema financiero nacional o extranjero, debiendo considerar que si al 31 de diciembre del 2015 dichos ingresos no se encontraban depositados en el sistema financiero, podrán ser depositados hasta la fecha de acogimiento el Régimen).
5. *Modalidades de acogimiento y tasa aplicable:*
- Se puede optar por dos formas:
- Sólo declarar, en cuyo caso se aplicará la tasa del 10% sobre la base imponible determinada; o
 - Sólo se repatria e invierte en el país en cualquier momento posterior a la publicación del reglamento (fue publicado el 27 de marzo del 2017) – y la fecha de presentación de la declaración). En cuyo caso se aplicará una tasa de 7%. En este último caso se precisa que el dinero debe inver-

tirse y mantenerse en el Perú por un plazo no menor de 3 meses consecutivos contados a partir de la fecha de presentación de la declaración jurada respectiva.

6. *Repatriación e inversión:*

Para acreditar la repatriación del dinero, se debe utilizar los medios de pago, ello a fin de ingresar el dinero desde el exterior hacia cualquier empresa del sistema financiero nacional (supervisada por la SBS).

Para demostrar la inversión, ese dinero repatriado se debe mantener en el país al menos por 3 meses consecutivos contando desde la fecha de presentación de la declaración, en los siguientes rubros:

- Servicios financieros brindados por cualquier empresa supervisada por la SBS.,
- Valores mobiliarios siempre que las empresas, sociedades, fondeos de inversión, fondos mutuos de inversión o patrimonios fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú, y que se encuentren inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores.
- Títulos de deuda emitidos por la República del Perú (letras del tesoro público, bonos, etc.),
- Bienes inmuebles ubicados en el Perú.
- Certificados de depósito, certificados de depósito reajustables, 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.

- Instrumentos representativos de deuda emitidos por sujetos domiciliados en el país bajo la modalidad de oferta privada.

Adicionalmente se ha precisado que en los casos en los que no se cumpla con los supuestos referidos para aplicar la tasa del 7% (reversión), corresponderá aplicar la tasa del 10% sobre la base imponible respecto del importe no repatriado o invertido, debiendo agregarse los intereses moratorios previstos en el Código Tributario (artículo 33°) calculados desde el 30 de diciembre del 2017 hasta la fecha de pago.

7. *Procedimiento de acogimiento:*

Para acogerse al régimen se deberá:

1. Presentar una declaración jurada (DJ), la cual será regulada por SUNAT, en la que se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible, así como: a) La fecha y el valor de adquisición de los bienes y/o derechos; y, b) El importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado (³).
2. Efectuar el pago del íntegro del impuesto declarado hasta el día de la presentación de la declaración que resulte de la aplicación de la tasa que corresponde. Dicho pago no podrá ser usado como crédito ni deducido como gasto, para ningún efecto tributario.
- 3 Si el valor de adquisición de los bienes, derechos y/o dinero declarados se encuentran en moneda extranjera, se utilizará el tipo de cambio que señale el reglamento (OJO).

Con la Declaración y el pago, se produce la aprobación automática del acogimiento al régimen.

Esta Declaración puede presentarse desde el 01 de enero de este año hasta el 29 de diciembre del 2017, pudiendo ser sustituida hasta dicha fecha. No es posible presentar declaraciones rectificatorias luego de vencida esa fecha.

En el caso de dinero que al 31 de diciembre del 2015 no se encontrara en una entidad bancaria o financiera, se ha establecido que se tiene hasta la fecha de acogimiento para depositarlo en empresas financieras nacionales o extranjeras. En el caso de cuestiones similares pero a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, o hayan sido transferidos a un trust o fideicomiso vigente al 31 de diciembre del 2015, se deberá también identificar e indicar el lugar de establecimiento de los trust, fideicomisos o personas o entes interpósitos según corresponda.

En el caso del dinero en estas condiciones que se mantenga en moneda extranjera deberá – como ya se ha referido anteriormente en el punto 4.d del presente - utilizar el tipo de cambio promedio compra al 31 de diciembre del 2015 publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros - SBS.

8. *Beneficios del acogimiento:*

Con el acogimiento al régimen y el pago de la tasa del 10% o 7% (según sea el caso) se entenderán cumplidas todas las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta correspondientes a las rentas no declaradas acogidas. En este caso, la SUNAT no podrá, luego de una fiscalización, determinar ninguna omisión u obligación tributaria vinculada con dichas

rentas (en cuanto al impuesto a la Renta), ni determinar infracciones ni aplicar sanciones, así como tampoco cobrar intereses moratorios devengados, vinculados a dichas rentas.

Además de ello, una vez aprobado el acogimiento al régimen, el Ministerio Público ya no podrá ejercer acción penal contra los involucrados por delitos tributarios o aduaneros vinculados a las rentas acogidas, ni SUNAT podrá comunicar indicios de éstos a dicho ente; sin perjuicio de que el acogimiento no exime de la aplicación de las normas relativas a la prevención y combate de los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo o crimen organizado. En este punto vale detallar que la norma expresamente señala expresamente que el acogimiento al régimen no exime de la aplicación de las normas relativas a la prevención y combate de los delitos tales como el lavado de activos, financiamiento del terrorismo o crimen organizado, manteniéndose por tanto todas las medidas anti lavado ya conocidas.

Al respecto, se ha precisado que lo anterior no procederá si es que la SUNAT ha requerido el sustento de los bienes, derechos y dinero, o renta no declarada al contribuyente, no generando lo anterior un derecho a devolución del importe pagado de acuerdo al procedimiento anteriormente detallado (punto 7.2 del presente informe), teniendo la SUNAT el plazo de un año contado desde el 1ero de enero del 2018 para requerir dicha información.

En adición a lo anterior, las normas bajo análisis establecen que los pagos que fueron efectuados al amparo del presente Régimen, no podrán utilizarse como crédito contra impuesto alguno, ni podrá deducirse como gasto en la determinación del impuesto a la renta ni de ningún otro tributo

9. *Confidencialidad y protección de identidad:*

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT no puede divulgar bajo ninguna forma, la identidad de los contribuyentes que se acojan a la amnistía ni la información proporcionada por éstos, salvo las excepciones ya previstas para el levantamiento de la reserva tributaria de acuerdo a lo establecido en el artículo 85° del Código Tributario vigente. En tal sentido, corresponde al ente recaudador establecer las medidas necesarias para resguardar esta garantía y a su vez señalar las unidades competentes a fin de mantener la confidencialidad de la información.

10. *Fiscalización:*

Dato importante a considerar es que aunque en la Declaración no será necesario sustentar la información declarada, la SUNAT tiene la facultad de solicitar el sustento de las rentas o activos no declarados que se acogen, entre el 1.1.2018 al 1.1.2019 (1 año). Las consecuencias del régimen, no se aplicarán sobre la parte de la información de la Declaración que no pueda ser sustentada. Si ello sucediese, no habrá derecho de devolución sobre el importe pagado para el acogimiento.

En relación a aquella información que la SUNAT puede requerir en el mencionado plazo de un año, puede detallarse a la siguiente información:

- a) Para los casos en que únicamente se declare la renta no declarada.-
 - 1. Documento que acredite la titularidad y el importe del dinero depositado en una o más cuentas de cualquier empresa del sistema financiero supervi-

sado por la SBS o del extranjero consignado en la declaración jurada, en el cual se aprecie la moneda de la cuenta así como el documento que acredite la fecha del último depósito efectuado hasta el 31.12.2015.

- 2. 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
- 3. Contrato de construcción o producción, comprobantes de pago u otros documentos que acrediten fehacientemente el costo incurrido en la construcción o producción y la ubicación de los bienes y/o derechos construidos o producidos por el sujeto comprendido en el Régimen.
- 4. Documento de fecha cierta que acredite el derecho crediticio a favor del sujeto comprendido en el Régimen en el que se identifique la moneda y el importe del crédito.
- 5. Documento de fecha cierta que acredite que el bien y/o derecho que se encontraba a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad ha sido transferido a favor del sujeto comprendido en el Régimen.
- 6. Documento de fecha cierta que acredite la constitución del trust o fideicomiso, en el que se identifique la fecha y lugar de constitución, el o los sujetos que lo constituyeron, el o los

- sujetos que tienen la calidad de administrador o fiduciario y la transferencia y ubicación de los bienes y/o derechos transferidos al trust o fideicomiso vigente al 31 de diciembre del 2015
7. De no contar con los documentos señalados en los puntos b y d se podrá presentar cualquier documento que acredite fehacientemente.-
 - i. El sujeto comprendido en el Régimen es el beneficiario final de los bienes y/o derechos al 31.12.2015, si como el valor de adquisición y ubicación de los referidos bienes y/o derechos.
 - ii. El sujeto comprendido en el Régimen tiene un derecho crediticio a su favor, el importe del crédito y la moneda en la que se otorgó.
 8. Documentos y/o comprobantes de pago que acrediten fehacientemente las rentas no declaradas, así como el costo fiscal en el caso de ganancias de capital
- b) Para acreditar la repatriación e inversión.-
- ü Documento que acredite la utilización del medio de pago a través del cual se canalizó el dinero desde el exterior a una empresa del sistema financiero supervisada por la SBS
 - ü Documentos que acredite la inversión realizada y el tiempo que fue mantenida en el país, no pudiendo ser inferior de 3 meses consecutivos, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración jurada.
 - ü Cuando la renta no declarada estuvo representada al 31.12.2015 de bienes y/o derechos situados en el exterior, acreditar que el dinero materia de repatriación proviene de la transferencia de dichos bienes y/o derechos, mediante documento de fecha cierta, en el que se aprecia la fecha de transferencia y la persona, sociedad o entidad adquirente.

11. Prescripción:

Corresponde detallar que en materia de las rentas prescritas, el Régimen (a través de su Decreto legislativo de creación) solo hace referencia a las mismas en relación con el segundo requisito para acogerse al régimen (pago íntegro del impuesto declarado), al señala que dicho requisito también resulta aplicable cuando las rentas no declaradas corresponden a periodos prescritos. Adicionalmente, y considerando lo anterior, a fin de despejar alguna duda, el Reglamento ha establecido que la inclusión de rentas no declaradas que corresponda a periodo prescritos es opcional para el contribuyente.

Consideraciones finales:

En atención al análisis efectuado, creemos importante recalcar que el régimen bajo comentario en efecto ofrece características impositivas atractivas y nada despreciables, pero a su vez refiere (no expresamente pero de fácil entendimiento) acceso por parte del Estado Peruano a diversa información que podría – eventualmente – sustentar fiscalización parciales en materia tributaria y aduanera,

así como el acceso a información que podría considerarse para una investigación que culmine en la elaboración de informes que más adelante motiven en el Ministerio Público el inicio de investigaciones por la supuesta comisión de delitos (tributarios, aduaneros, de narcotráfico y terrorismo, entre otros), debiendo considerarse que las normas bajo comentario han previsto la exclusión para el acogimiento, solo en los casos en los que ya exista una sentencia condenatoria consentida o ejecutoriada, mas no en casos en los que a la

fecha se encuentra en curso una investigación o en proceso judicial.

Por lo anterior entonces, y respetando el marco de legalidad, consideramos que el acogimiento debe necesariamente que ser previamente evaluado, no sin descartar desde el lado ético la constante preocupación que existe a la fecha de descartar toda posibilidad de avalar (legalmente o en la práctica) las consecuencias económicas y operativas de conductas alejadas del correcto actuar.