



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

EXPEDIENTE N° : 10475-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyentes (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 9 de agosto de 2019 por la Intendencia Nacional de Estrategias y Riesgos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente señala que en la etapa de fiscalización, la Administración no ha respetado el debido procedimiento, toda vez que no ha ejercido su facultad de determinación y fiscalización en función a la documentación presentada, solo se ha ceñido al formalismo de la declaración contenida en el Formulario Virtual N° 1667 y no ha considerado ni aplicado el objeto del Decreto Legislativo N° 1264, que es el de acoger rentas no declaradas, ya sea que provengan de dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015 o se trate de consumos (retiros de cuentas bancarias).

Que agrega que en el presente caso, es evidente que el formalismo del Formulario Virtual N° al que se ciñe la Administración sin efectuar la determinación de las rentas no declaradas y reconocidas por ella, detalladas en la documentación presentada en la etapa de fiscalización con Carta N° , le generan una grave indefensión, toda vez que por ley no existe la posibilidad de rectificar el orden de los casilleros, los cuales precisamente no cambiarían la base imponible declarada, sino la casilla a la que corresponden.

Que afirma que la resolución apelada incurre en motivación aparente al señalar que se le otorgó un plazo de subsanación para acreditar que la totalidad de los ingresos netos que declaró como "Depósitos de dinero al 31.12.2015" se encontraban en las cuentas declaradas, así como para acreditar la titularidad en la que se efectuaron "depósitos posteriores al 31.12.2015", y que, habiendo transcurrido el plazo sin presentar la documentación solicitada, se determinó un monto acogido; dado que sí se acreditó que la suma total de S/ 345 933,00 es el monto que fue depositado hasta el 31 de diciembre de 2015, y respecto de los depósitos posteriores a dicha fecha, sí se acreditó que eran de su titularidad, ya que se presentó documentación que demuestra que las rentas declaradas se depositaron a la cuenta corriente a nombre de por instrucción suya, y que además no se pronuncia sobre su alegato contenido en la reclamación respecto a que en la resolución de determinación impugnada se ha omitido la valoración de pruebas y por ello se encontraba viciada de nulidad.

Que manifiesta que debe recordarse que en el Formulario Virtual N° y en los Anexos I y II de la Resolución de Superintendencia N° 160-2017/SUNAT se indica la leyenda "Depósitos" al 31 de diciembre de 2015 y no de saldos que se tengan a dicha fecha, y que incluso la propia SUNAT ha señalado en el segundo párrafo de la página 10 de la resolución apelada, que en el Anexo II de la citada resolución de superintendencia, no se indican los elementos y requisitos que corresponden a cada una de las rentas no declaradas, por lo que correspondía que la SUNAT verificara si es que efectivamente se realizaron depósitos en cuenta bancaria por el monto señalado, lo cual no realizó.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que aduce que en la resolución apelada se mantienen las observaciones encontradas en la resolución de determinación impugnada, enfocadas en los aspectos formales, de lo que se puede apreciar que no ha existido realmente un análisis adecuado de los medios probatorios consignados a lo largo del procedimiento para llegar a la verdad material, ya que es su deber no solo requerir, sino revisar correctamente los medios probatorios presentados con el fin de que pueda tener la certeza suficiente para poder emitir un fallo acorde a ley. Añade que la Administración indica que el contribuyente debe cumplir al pie de la letra con lo dispuesto por la norma, y llega a sustentar que, a razón de la autonomía del contribuyente en poder acceder al sistema, es entendible que debe mantenerse una interpretación excesivamente formalista de los requisitos señalados en la norma, lo que carece de lógica, porque efectivamente concluye que el principio de informalismo es inaplicable a un régimen opcional.

Que alega que según la Administración, debía ser el contribuyente quien identifique correctamente en qué se reflejaba la renta no declarada y llenar correctamente el Formulario Virtual N° sin embargo, se debe tener en cuenta las siguientes razones que generaron incertidumbre en el llenado del mismo, como que en el citado formulario se indicara en el encabezado la frase "Depósitos de dinero al 31.12.2015" y no la frase de "Saldos al 31.12.2015", lo cual generó confusión, ya que la primera denota todo aquel dinero que fue abonado en las cuentas bancarias de los contribuyentes a la fecha indicada sin importar si se encuentra al 31 de diciembre de 2015, razón por la cual se declaró los depósitos realizados en las cuentas del Banco de Crédito del Perú al 31 de diciembre de 2015 y que calificaban como renta no declarada; que al ser un formulario nuevo en su contenido y descripción, se consultó el llenado al área de orientación vía telefónica, quienes indicaron que en la casilla "Depósitos de dinero al 31.12.2015" se debía declarar todo el dinero depositado en el Perú y en el extranjero; además de las circunstancias ya señaladas.

Que argumenta que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 160-2017/SUNAT, si bien señala la estructura para el registro y detalle de las rentas no declaradas, no permitía al contribuyente identificar correctamente en que se reflejaba la renta no declarada, en todo caso, generaba una duda razonable.

Que refiere que sin perjuicio de que considera que sí efectuó la declaración de rentas no declaradas conforme al formulario, se debe tener en cuenta que la propia Administración en la etapa de fiscalización pudo y debió determinar cuáles eran las rentas no declaradas que podían acogerse al régimen, lo cual no hubiera afectado la base imponible global y declarada, y en ese sentido, la Administración debió verificar los consumos (retiros de cuentas) en los documentos que se le presentó en su momento, lo cual no efectuó, viciando de nulidad la citada resolución de determinación, al omitir medios probatorios presentados y no realizar una fiscalización razonada y regida por el principio de verdad material.

Que indica que no obstante lo señalado, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° describió cual era la correcta determinación, de lo que se puede apreciar que no se está modificando la base imponible de lo declarado mediante Formulario Virtual por ende, no se altera ningún impuesto, ni a favor de SUNAT ni del contribuyente, menos aún se puede afirmar que se está haciendo una declaración jurada rectificatoria; y que la Administración ha actuado de manera arbitraria al no considerar su escrito y la documentación presentada.

Que afirma que la Administración no cumple con el principio de razonabilidad, ya que se basa en un error en la declaración para considerar que no se han acreditado los montos declarados, y que es irrazonable que por un error inducido no se acojan los montos declarados, y se deje de lado la finalidad de la norma la cual era establecer un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta que permita a los contribuyentes en el país regularizar sus obligaciones tributarias, y que negar la posibilidad de acreditar que se trataban de consumos o de dinero, bienes y/o derechos, calificaría como una vulneración a su derecho al acogimiento del citado régimen, más aun si se tiene en cuenta que no existe posibilidad de efectuar una rectificación.

2



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que anota que discrepa de lo manifestado por la SUNAT, ya que sí sustentó que los depósitos efectuados a la empresa son de su titularidad, lo que acreditó con las copias de actas de Asamblea General Ordinaria de la compañía en las cuales se acordó que los dividendos que le correspondían en su calidad de accionista, se depositaran en la cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú a nombre de [redacted].
Agrega que las citadas actas acreditan que la compañía [redacted] le adeudaba por concepto de dividendos de los años 2009 a 2012 la suma de U\$S 1 202 880,98, es decir, que en su calidad de accionista contaba con un derecho de crédito por el citado monto, y que parte de ese dinero es el que se transfiere a la empresa [redacted] bajo el título de préstamos a esta última, según los contratos de mutuo presentados.

Que refirió que en ese sentido, es evidente que sí sustentó que los depósitos realizados a la empresa son de su titularidad, y que queda acreditado que mantenía en su poder derechos crediticios equivalentes a la suma S/ 2 348 081,00, que corresponde al saldo adeudado por la citada empresa; y que si bien declaró por error en la casilla "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", los derechos a las utilidades que mantenía respecto de la compañía y que parte fueron prestados a [redacted] sí fueron debidamente acreditados, por lo que correspondía que la SUNAT considere dichos derechos como renta no declarada y acogida al Régimen bajo el rubro "Derechos crediticios y otros derechos" del Formulario Virtual N° 1667, en virtud del principio de verdad material por los argumentos expuestos anteriormente.

Que argumenta que en ningún caso o supuesto el Decreto Legislativo N° 1264 o su reglamento, indican que un "error" de llenado en la declaración del régimen se entiende por no acogida, bajo el entendido que se pueda acreditar que se trata de dinero, bienes y/o derechos al 31 de diciembre de 2015 o consumos, y en relación con ello, se invoca la aplicación del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Que por último, señala que se debe tener en cuenta la opción que se ofrece en el inciso h) del numeral 12.1 y el numeral 17.7 del artículo 12 del Decreto Supremo N° 067-2017-EF, de demostrar con los estados de cuenta presentados a la SUNAT y demás documentación presentada, que se contaba con el dinero declarado en el rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015" y mantenía en su poder derechos crediticios declarados en el rubro "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", por las sumas observadas, respectivamente.

Que por su parte, la Administración sostiene que de los documentos presentados por el recurrente se verifica que no presentó los documentos que acreditaran que la totalidad de los ingresos netos que declaró como "Depósitos de dinero al 31.12.2015" se encontraban en las cuentas declaradas por aquélla al 31 de diciembre de 2015 según lo consignado en el Formulario Virtual N° [redacted] asimismo, en cuanto a lo declarado como "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", indica que verificó que el recurrente no sustentó que la cuenta corriente en dólares del Banco de Crédito del Perú N° [redacted] en la que se efectuaron los depósitos con posterioridad al 31 de diciembre de 2015, se encuentre a su nombre, como tampoco que por tratarse de una cuenta a nombre de un tercero [redacted] los referidos montos hayan sido transferidos al recurrente de forma previa al acogimiento al Régimen, de acuerdo a lo señalado por el inciso g) del párrafo 5.5 del artículo 5 del reglamento del Decreto Legislativo N° 1264.

Que en cuanto a lo argumentado por el recurrente en el sentido que habría sustentado que los depósitos realizados a la empresa [redacted] serían de su titularidad, mediante la presentación de actas de Asamblea General Ordinaria de la empresa [redacted] de 10 de abril de 2009, 10 de abril de 2010, 10 de abril de 2011, 10 de abril 2012 y 10 de abril de 2013; refiere que si bien la normatividad del Régimen permite acoger dinero, bienes y/o derechos que al 31 de diciembre de 2015 se hubieran encontrado a nombre de interpósita persona, sociedad o entidad, de acuerdo al literal i) del párrafo 6.2 del artículo 6 del Decreto Legislativo, a la fecha de acogimiento



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

dichas rentas se debían encontrar a nombre del sujeto que se acoge al Régimen, siendo que en el presente caso, ha verificado que a la fecha de presentación de la solicitud de acogimiento, el dinero se encontraba depositado en la Cuenta Corriente N° _____ a nombre de _____ y no del contribuyente, no cumpliendo con la condición señalada en la norma, por lo que corresponde desestimar lo señalado por el contribuyente sobre el particular.

Que de otro lado, agrega que el Régimen, es uno temporal y sustitutorio al Impuesto a la Renta, al cual se ingresa de manera voluntaria por aquellos que decidieron acogerse al mismo, Régimen en el que el legislador determinó expresamente que no cabía la posibilidad de rectificar lo declarado por el contribuyente con posterioridad al 29 de diciembre de 2017, por lo cual no resulta viable la posibilidad que en la etapa de reclamación se pueda modificar la voluntad expresada en la declaración de acogimiento al Régimen.


Que así también indicó que el diseño del Formulario Virtual N° _____ en correspondencia con las opciones previstas por el legislador en la normativa del régimen, dejaba a la voluntad del propio contribuyente optar por la situación o hecho que declaró y así asumir la carga probatoria de dicha declaración, privilegiando la plena autonomía de la voluntad del contribuyente quién podía cambiar su decisión únicamente a través de las declaraciones sustitutorias hasta la fecha prevista en la norma, y en ese sentido, no resulta posible cambiar en etapa de reclamación dicha voluntad, por lo que lo alegado respecto a la aplicación del principio de verdad material, carece de sustento.

Que en cuanto a lo argumentado por el recurrente acerca de que incurrió en error al llenar el formulario virtual debido a que el encabezado del rubro correspondiente señalaba "Depósitos de dinero al 31.12.2015" y no "SalDOS al 31.12.2015", menciona que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 160-2017/SUNAT regula la estructura en que debe ser presentada la información a declarar, mas no los elementos y requisitos que corresponden a cada una de las rentas no declaradas, por lo que correspondía al contribuyente identificar correctamente en qué se reflejaba la renta no declarada antes del llenado de dicho formulario, teniendo en cuenta que el Régimen se rige por su propia normatividad, y en ese sentido, el recurrente debió considerar como base imponible, para efectos de la declaración, no solo el hecho de que tuvo ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2015 que constituyen renta no declaradas, sino que además tales rentas estuvieran declaradas en dinero, bienes y/o derechos, para el presente caso.

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 12 a 16), la Administración a efecto de validar la información proporcionada por el recurrente mediante el Formulario Virtual N° _____, inició a la misma una fiscalización definitiva respecto al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas previsto mediante el Decreto Legislativo N° 1264, correspondiente al ejercicio 2015.

Que como resultado de la aludida fiscalización, la Administración efectuó reparos a la base imponible del citado Régimen, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 216 y 217), desconociendo el acogimiento de la suma de S/ 2 686 660,00 al citado régimen, correspondiente a la base imponible afecta a la tasa del 10% según Formulario N° _____, y reconociendo como monto sujeto a compensar la suma pagada de S/ 268 666,00.

Que mediante Decreto Legislativo N° 1264 se estableció el Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta que permite a los contribuyentes domiciliados en el país declarar y, de ser el caso, repatriar e invertir en el Perú sus rentas no declaradas (en adelante el Régimen), a efectos de regularizar sus obligaciones tributarias respecto de dicho impuesto.

 4



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que conforme al artículo 5 del citado decreto, se entenderá 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 a 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.

Que el artículo 6 del referido decreto 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, y que para tal efecto se incluye el 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.

Que el artículo 7 del anotado decreto dispone que la tasa aplicable será del 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 conforme a lo señalado en el artículo 8, cuya tasa aplicable será del 7% sobre la base imponible a que se refiere el artículo 6 constituida por el importe del dinero que sea repatriado e invertido.

Que el artículo 9 de la citada norma establece que para acogerse al régimen deberá cumplirse, entre otros, con presentar una declaración jurada donde se señale los ingresos netos que constituyen la base imponible; así como el importe del dinero, identificando la entidad bancaria o financiera en la que se encuentra depositado, agregando que para estos efectos, el dinero que al 31 de diciembre de 2015 no se encontraba en una entidad bancaria o financiera, deberá ser depositado en una cuenta de cualquier empresa del sistema financiero nacional o extranjero hasta la fecha del acogimiento al Régimen.

Que conforme al artículo 10, de la citada norma aludida, la declaración jurada para acogerse al Régimen podrá presentarse hasta el 29 de diciembre de 2017, pudiendo ser sustituida hasta dicha fecha; vencido el plazo para acogerse al Régimen no se podrán presentar declaraciones rectificatorias, y que la SUNAT establecerá mediante resolución de superintendencia la forma y condiciones para la presentación de la declaración jurada.

Que de acuerdo con el párrafo 12.1 del artículo 12 de la citada norma, con el acogimiento al Régimen se entenderán cumplidas todas las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta correspondientes a las rentas no declaradas acogidas al presente Régimen; agregando en el párrafo 12.4, que no será de aplicación lo señalado 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, y que lo señalado no genera derecho a devolución del importe pagado conforme al presente decreto legislativo, teniendo la SUNAT el plazo de un año, contado desde el 1 de enero de 2018, para requerir la información relacionada a los requisitos para el acogimiento al Régimen.

Que por su parte, el párrafo 5.1 del artículo 5 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1264, aprobado por Decreto Supremo N° 067-2017-EF, señala que la base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2015 siempre que califiquen como renta no declarada y estén representados en dinero, bienes y/o derechos, situados dentro o fuera del país al 31 de diciembre de 2015.

Que el inciso a) del párrafo 5.5 de dicho artículo 5 establece que para determinar si se cumple con el requisito de que el ingreso neto está representado en dinero, bienes y/o derechos se debe tener en cuenta que tratándose de dinero, se considera el monto que al 31 de diciembre de 2015 se encuentre depositado en una o más cuentas de empresas del sistema financiero nacional o extranjero, y que el dinero que al 31 de diciembre de 2015 no se encuentre depositado en una o más de dichas cuentas, debe ser depositado en éstas hasta la fecha del acogimiento al Régimen, en cuyo caso el monto depositado también será considerado.

5
P / / / KI



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que agrega el párrafo 5.6 del mismo artículo 5 que tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del decreto legislativo, se entiende que los ingresos netos percibidos al 31 de diciembre de 2015 equivalen al valor de adquisición de los bienes y derechos, más el importe del dinero y de los consumos, que a tal efecto, se consideran los bienes, derechos, dinero y consumos que el sujeto ha declarado para determinar dicha renta y, que para efecto del dinero antes mencionado resulta aplicable lo dispuesto en el literal a) del párrafo 5.5 antes mencionado.

Que el inciso a) del párrafo 8.2 del artículo 8 del reglamento establece que en la declaración jurada se debe señalar, entre otros, los ingresos netos percibidos que califican como rentas no declaradas y que están representados en bienes, derechos y/o dinero. Tratándose de las rentas no declaradas acogidas al régimen en aplicación del párrafo 5.2 del artículo 5 del decreto legislativo también se debe señalar, de ser el caso, el importe de los consumos, y el importe de dinero expresado en moneda nacional, identificando la(s) empresa(s) del sistema financiero nacional o extranjero y el país o jurisdicción en el que se encuentra(n) depositado(s).

Que el párrafo 10.3 del artículo 10 del citado reglamento señala que si los ingresos netos percibidos que se declaran no están representados en dinero, bienes y/o derechos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5, la respectiva renta no declarada se considera como no acogida al régimen, salvo se trate de consumos en el caso de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo.

Que el artículo 12 del mencionado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 267-2017-EF, prescribe que la SUNAT dispone del plazo de un año, contado desde el 1 de enero de 2018, para requerir la información referida a los bienes, derechos, dinero y/o la renta no declarada materia de acogimiento al régimen. Para tal efecto la SUNAT puede solicitar la siguiente información: a) Documento que acredite la titularidad y el importe del dinero depositado en una o más cuentas de cualquier empresa del sistema financiero supervisada por la SBS o del extranjero al 31 de diciembre de 2015, consignado en la declaración jurada, en el cual se aprecie la moneda de la cuenta o en caso el dinero no haya estado depositado en una o más de dichas cuentas, el (los) monto (s) depositado(s) y la fecha de(los) depósito(s) realizado(s) hasta la fecha del acogimiento; b) 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; c) Contrato de construcción o producción, comprobantes de pago u otro documento que acrediten fehacientemente el costo incurrido en la construcción o producción y la ubicación de los bienes y/o derechos construidos o producidos por el sujeto comprendido en el régimen; d) 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; e) 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. Si la normatividad aplicable exige alguna formalidad para realizar dicha transferencia, esta se solicitará en forma adicional; f) 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 de 2015; g) Comprobantes de pago que acrediten el costo computable en el caso de ganancias de capital, salvo los supuestos previstos en el cuarto párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta; h) De no contar con los documentos señalados en los literales anteriores, excepto se trate del supuesto previsto en el literal c), se podrá presentar cualquier documento que acredite fehacientemente la información que se alude en estos, tales como aquellos emitidos por las entidades del sistema financiero y de seguros, bolsas de valores, instituciones de compensación y liquidación de valores o quienes ejerzan funciones similares, agentes de intermediación de valores, nacionales o extranjeras, entre otros; i) Documentos que acrediten fehacientemente el origen de las rentas no declaradas, tratándose de rentas distintas a las que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5° del decreto legislativo. En caso de no contar con dichos documentos, la renta no declarada se sustentará con una comunicación



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

que tendrá carácter de declaración jurada; j) Declaración jurada del sujeto que se acoge al régimen y de la interpósita persona, sociedad o entidad -estas a través de su representante legal- mediante la cual se reconozca la calidad de interpósitas de estas.

Que los párrafos 12.6 y 12.7 del anotado artículo 12 establecen que tratándose de la renta no declarada a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del decreto legislativo, no se requiere justificar la procedencia del incremento patrimonial y que los consumos estarán sustentados con la declaración jurada.

Que el párrafo 13.1 del artículo 13 del referido reglamento señala que si el contribuyente, dentro del plazo de subsanación otorgado, no presenta la información a que se refiere el párrafo 12.1 del artículo 12 o la presenta de forma incompleta o inexacta, se tendrá por no acogido al régimen respecto de la parte no sustentada, no produciéndose en relación con la misma los efectos previstos en los párrafos 12.1 al 12.3 del artículo 12 del decreto legislativo.

Que el párrafo 13.3 de la citada norma señala que el impuesto pagado que corresponda a la parte no sustentada se considera como no efectuado al amparo del régimen, no generando derecho a devolución, sin perjuicio de ello podrá ser compensado de oficio o a solicitud de parte.

Que conforme a las normas expuestas, la base imponible está constituida por los ingresos netos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2015 que califiquen como renta no declarada siempre que estén representados dinero, bienes y derechos, y que tratándose de dinero se considera el monto que al 31 de diciembre de 2015 se encuentre depositado en una o más cuentas de empresas del sistema financiero nacional o extranjero, y en el caso de dinero que a dicha fecha no se encuentre depositado en una o más de dichas cuentas, se considerará el dinero que se encuentre depositado hasta la fecha de acogimiento al Régimen; siendo que en el caso de rentas no declaradas que correspondan a Incrementos Patrimoniales No Justificados, los ingresos netos percibidos al 31 de diciembre de 2015 comprenden además de lo señalado, a los consumos declarados por el contribuyente para determinar dicha renta.

Que asimismo, las referidas normas señalan respecto de los sustentos, que dichos ingresos netos se deberán sustentar con el documento que acredite la titularidad y el importe de dinero depositado en una o más cuentas de cualquier empresa del sistema financiero extranjero al 31 de diciembre de 2015, consignado en la declaración, o en caso el dinero no haya estado depositado en una o más de dichas cuentas, el(los) monto(s) depositado(s) y la fecha de(los) depósito(s) realizado(s) hasta la fecha del acogimiento, o cualquier documento que acredite fehacientemente dicha información tal como aquel emitido por las entidades del sistema financiero, y en el caso de los consumos con una declaración jurada.

Que en esa línea, la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 167-2017-EF, que reglamentó el Decreto Legislativo N° 1264, señaló lo siguiente: "(...) *tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1264, que establece que la renta no declarada incluye la renta que se hubiere determinado de haberse aplicado el artículo 52° de la Ley del Impuesto sobre la base de incrementos patrimoniales no justificados, se entiende que los ingresos netos percibidos equivalen al valor de adquisición de los bienes, derechos, y/o dinero que el sujeto ha considerado para determinar dicha renta*¹. Si bien de acuerdo a lo previsto en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta los consumos y gastos efectuados en el ejercicio², además de las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de

¹ Si bien la exposición de motivos se refiere al tenor del párrafo 5.6 del artículo 5 del Decreto Legislativo N° 1264 antes de la modificación introducida mediante Decreto Supremo N° 267-2017-EF publicado el 10 de setiembre de 2017, que señaló que "*Tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5° del Decreto Legislativo, se entiende que los ingresos netos percibidos al 31 de diciembre de 2015 equivalen al valor de adquisición de los bienes y derechos, más el importe del dinero y de los consumos*", igualmente resulta aplicable pues el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 1264 al que hace referencia no ha sido modificado.

² Aun cuando estos no se reflejen en el patrimonio al final del ejercicio.



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas del entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, lo cierto es que el artículo 6° del Decreto Legislativo cuando establece la base imponible del impuesto exige que los ingresos netos estén representados al 31 de diciembre de 2015 en bienes, derechos y/o dinero. En ese sentido, se establece que los ingresos netos percibidos equivalen al valor de adquisición de los bienes, derechos y/o dinero que el sujeto ha considerado para determinar dicha renta. Asimismo, se indica que para estos efectos, resulta aplicable los literales i al v del artículo 5°.

Que mediante Requerimiento N° (folios 12 y 13), la Administración solicitó al recurrente que proporcionara, entre otros, los documentos que acreditasen la titularidad y el importe del dinero depositado en la cuenta de la empresa del sistema financiero supervisada por la SBS o del extranjero al 31 de diciembre de 2015, consignado en la declaración jurada; y los documentos que acrediten la titularidad y el importe del dinero depositado hasta la fecha de acogimiento, en las cuentas de empresas del sistema financiero supervisada por la SBS o del extranjero consignada en la declaración.

Que según el Resultado del Requerimiento N° (folios 87 a 89), la Administración dejó constancia que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó copias de los estados de cuenta consignados en la declaración jurada.

Que indicó que el recurrente declaró en el rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015" lo siguiente:

Ítem	Razón social de la empresa del sistema financiero nacional	Número de cuenta	Monto en moneda de origen (US\$)	Monto en moneda nacional (S/)
1	Banco de Crédito del Perú		10 600,00	36 125,00
2	Banco de Crédito del Perú		66 130,00	225 371,00
3	Banco de Crédito del Perú		24 776,00	84 437,00

Que al respecto, señaló que de la documentación remitida por los ítems 1 y 3, el recurrente no acreditó la titularidad y el importe del dinero depositado en las cuentas correspondientes, al 31 de diciembre de 2015, toda vez que los documentos presentados corresponden a los ejercicios 2013 y 2014 respectivamente, y que respecto del ítem 2, solo acreditó el monto en dólares de US\$ 2 158,00 al 31 de diciembre de 2015.

Que por otro lado, también señaló que el recurrente declaró en el rubro "Depósitos posteriores al 31.12.2015" la siguiente información:

Ítems	Razón social de la empresa del sistema financiero nacional	Número de cuenta	Detalle del tipo de derecho transferido	Monto en moneda de origen (US\$)	Monto en moneda nacional (S/)
1	Banco de Crédito del Perú		Dividendos	688 991,00	2 348 081,00
2	Banco de Crédito del Perú		Dividendos	868 036,00	2 958 267,00

Que en cuanto al ítem 1, la Administración señaló que de la revisión de la información se tiene que el recurrente remitió estados de cuentas que fueron emitidos a un tercero, por lo que concluyó que no proporcionó documentos que acrediten la titularidad y el dinero depositado hasta la fecha de acogimiento en la declaración, en la cual se aprecie la moneda de la cuenta, mientras que respecto al ítem 2, aquella observa que el dinero repatriado proviene de una cuenta extranjera, por lo que resulta necesario acreditar los depósitos en la misma.

8



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que a través del Requerimiento N° (folios 104 y 105), la Administración comunicó que de acuerdo al Resultado del Requerimiento N° se detectaron observaciones a la documentación e información presentada, por lo que solicita lo siguiente:

- Respecto del Rubro "Depósitos de Dinero al 31.12.2015" de la declaración: Proporcionar documentos que acrediten la titularidad y el importe de dinero depositado en cuentas de empresas del sistema financiero al 31 de diciembre de 2015 consignada en la declaración.
- Respecto del Rubro "Depósitos de Dinero posteriores al 31.12.2015" de la declaración: Proporcionar documentos que acrediten la titularidad y el importe de dinero depositado hasta la fecha de acogimiento en cuentas de empresas del sistema financiero consignada en la declaración.

Que conforme al Resultado del Requerimiento N° (folios 132 a 134), la Administración dio cuenta que vencido el plazo otorgado el recurrente proporcionó un escrito señalando respecto del rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015", que en el caso de los ítems 1 y 3 se cometió un error en la declaración debiéndose consignar los importes en la casilla de consumo, toda vez que no contaba con el dinero al 31 de diciembre de 2015. Asimismo, manifestó respecto del ítem 2, que al 31 de diciembre de 2015 tenía un saldo por U\$S 2 158,00 (S/ 7 354,00), debiéndose consignar la diferencia con lo declarado en el formulario, en la casilla de consumo.

Que sobre particular, la Administración señaló que de la lectura del inciso a) del párrafo 9.1 del artículo 9 del Decreto Legislativo N° 1264 y el literal i) del inciso a) del párrafo 8.1 del artículo 8 del Reglamento, se tiene que el recurrente a efectos de acogerse al régimen debía presentar una declaración jurada señalando la forma como se encontraba representada su renta, pudiendo ser en bienes, derechos o en efectivo, y que en el presente caso, declaró que sus rentas se encontraban en "Depósitos de dinero al 31.12.2015" por consiguiente la documentación sustentatoria solicitada se encuentra vinculada a lo declarado por aquélla.

Que agregó que toda vez que el citado decreto estableció que vencido el plazo para acogerse al régimen no se podrá presentar declaraciones rectificatorias, dar por válido el alegado del recurrente significaría contravenir las normas del Régimen. En sentido, concluyó que el recurrente sustentó parcialmente el importe consignado en el rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015" de acuerdo con el siguiente cuadro:

Ítems	Razón social de la empresa del sistema financiero nacional	Número de cuenta	Monto consignado en el FV 1667 (S/)	Monto no sustentado (S/)	Monto acogido al Régimen (S/)
1	Banco de Crédito del Perú		36 125,00	36 125,00	-
2	Banco de Crédito del Perú		225 371,00	218 017,00	7 354,00
3	Banco de Crédito del Perú		84 437,00	84 437,00	-
		Total	345 933,00	338 579,00	7 354,00

Que en lo correspondiente al rubro "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", la Administración refirió que el recurrente proporcionó copias de actas de Asamblea General Ordinaria de la compañía de los años 2009 a 2013, en las cuales se menciona, entre otros, que a pedido del recurrente, parte de sus dividendos de dicha compañía deben ser depositados en la cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú perteneciente a en el momento en que el socio (el recurrente) lo requiera; así como también presentó copia de las nóminas de presencia de los accionistas.

Que al respecto, anotó que de la evaluación practicada, se tiene que el recurrente no sustentó los depósitos posteriores al 31 de diciembre de 2015 correspondientes al ítem 1, conforme lo solicitado, toda vez que el titular de los estados de cuenta presentados es un tercero y no del recurrente; mientras que en



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

relación al ítem 2, aquella deja constancia que el recurrente proporcionó lo solicitado, por lo que refiere que el recurrente sustentó en parte el importe consignado en la declaración, tal como se detalla en el cuadro siguiente:

Ítem	Razón social de la empresa del sistema financiero nacional	Número de cuenta	Monto consignado en el FV 1667 (S/)	Monto no sustentado (S/)	Monto acogido al Régimen (S/)
1	Banco de Crédito del Perú		2 348 081,00	2 348 081,00	-
2	Banco de Crédito del Perú		2 958 267,00	-	2 958 267,00

Que por lo expuesto, concluyó que del análisis y evaluación de la documentación proporcionada se tiene que el recurrente sustentó en parte el importe consignado en la declaración, conforme al siguiente detalle:

Rubro	Ítem	Importe declarado (S/)	Monto no sustentado (S/)	Monto acogido al Régimen (S/)	Impuesto determinado (S/)
Depósitos de dinero al 31.12.2015	1	36 125,00	36 125,00	-	-
	2	225 371,00	218 017,00	7 354,00	-
	3	84 437,00	84 437,00	-	-
Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015	1	2 348 081,00	2 348 081,00	-	-
	2	2 958 267,00	-	2 958 267,00	-
Bienes inmuebles	1	249 125,00	-	249 125,00	-
Consumo por incremento patrimonial no justificado al 31.12.2015	1	34 925,00	-	34 925,00	-
Total		5 936 331,00	2 686 660,00	3 249 671,00	
			Tasa 7%	2 958 267,00	207 079,00
			Tasa 10%	291 404,00	29 140,00

Que finalmente, la Administración señaló que el impuesto pagado en exceso correspondiente al monto no acogido por S/ 268 666,00 podrá ser compensado de oficio o a solicitud de parte.

Que del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° (folio 136), se aprecia que la Administración determinó reparos a la base imponible toda vez que: i) los documentos presentados al 31 de diciembre de 2015 para sustentar el acogimiento es por un importe menor al declarado en el rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015", y ii) los documentos presentados para sustentar uno de los importes consignados en el rubro "Depósitos posteriores al 31.12.2015" corresponden a un tercero y no al recurrente, según consta en el Resultado de Requerimiento N° y que en ese sentido, estableció que el recurrente se acogió en forma parcial al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas.

Que por lo señalado, se tiene que la materia de controversia consiste en determinar si el recurrente sustentó el acogimiento al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas, de los ingresos percibidos al 31 de diciembre de

Handwritten signature and date: 19



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

2015, consignados en los rubros "Depósitos de dinero al 31.12.2015" y "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", por los montos observados, para lo cual se debe tener en cuenta aquellos ingresos que el sujeto ha declarado para determinar la renta neta no declarada, y en el caso de dinero, el monto que al 31 de diciembre de 2015 se encuentre depositado en una o más cuentas de empresas del sistema financiero nacional o extranjero, o en su caso el dinero que no habiéndose encontrado en una cuenta a la citada fecha, se hubiera depositado en una cuenta del sistema financiero nacional o extranjero a la fecha de acogimiento.

Que de autos se aprecia que el recurrente presentó el 29 de diciembre de 2017, el Formulario Virtual N° "Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas" N° (folios 7 a 11) declarando como "Ingresos netos percibidos que califiquen como renta no declarada", los siguientes rubros:

Rubro	Ítem	Razón social de la empresa del sistema financiero nacional	Número de cuenta	Moneda de origen (US\$)	Monto en moneda nacional (S/)
Depósitos de dinero al 31.12.2015	1	Banco de Crédito del Perú		10 600,00	36 125,00
	2	Banco de Crédito del Perú		66 130,00	225 371,00
	3	Banco de Crédito del Perú		24 776,00	84 437,00
Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015	1	Banco de Crédito del Perú		688 991,00	2 348 081,00
	2	Banco de Crédito del Perú		868 036,00	2 958 267,00

Que en ese sentido, a continuación se procede a evaluar los reparos efectuados por la Administración respecto a los ítems 1 al 3 del rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015" y el ítem 1 del rubro "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015".

- Depósitos de dinero al 31.12.2015

Que al respecto, obra en autos los Estados de Cuenta Bancaria N° del Banco de Crédito del Perú por los meses de enero, marzo a setiembre de 2014 (folios 192 a 196 y 294 a 298), con lo cual se aprecia que por el ítem 1, el recurrente no sustentó el monto declarado como depósito al 31 de diciembre de 2015, por el monto de US\$ 10 600,00 (S/ 36 125,00).

Que en cuanto al ítem 2, de los Estados de Cuenta Bancaria N° del Banco de Crédito del Perú por los meses de febrero, abril a junio y agosto a diciembre de 2012, julio y agosto de 2013 y febrero de 2014, agosto y diciembre de 2015 (folios 54, 56, 60, 61, 63 a 69 y 73) se observa que el saldo registrado al 31 de diciembre de 2015 fue de US\$ 2 157,88 (S/ 7 354,00); por lo tanto, no se acredita el depósito correspondiente a la diferencia de US\$ 63 972,00 (S/ 218 017,00), tal como observó la Administración.

Que finalmente, respecto del ítem 3, se observa del expediente los Estados de Cuenta Bancaria N° del Banco de Crédito del Perú por los meses de enero a diciembre de 2013 de 2014 (folios 57 a 59, 62 y 169 a 180), con los cuales tampoco se sustenta los depósitos al 31 de diciembre de 2015 por el monto de US\$ 24 776,00 (S/ 84 437,00) declarado por el recurrente.

Que como puede observarse, el recurrente no sustentó que la suma de S/ 338 579,00 declarada en el rubro "Depósitos de dinero al 31.12.2015" se encontrara representada en dinero depositado en las Cuentas N° del Banco de Crédito del Perú al 31 de diciembre de 2015, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

11



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

- Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015

Que al respecto, de autos se tiene que el recurrente presentó los Estados de Cuenta Corriente N° del Banco de Crédito de Perú correspondientes a los meses de diciembre de 2016, enero a marzo y diciembre de 2017, en moneda dólares (folios 197 a 202), cuyo titular es la empresa

Que así también el recurrente presentó los documentos "Acta de Asamblea General Ordinaria" de 10 de abril de 2010, 10 de abril de 2011, 10 de abril de 2012 y 10 de abril de 2013 (folios 112 a 126), según las cuales, la empresa no domiciliada acuerda la distribución de dividendos correspondientes a los ejercicios 2009 a 2012, a favor del recurrente, en su calidad de socio de la citada empresa, y que además, los citados dividendos sean acreditados en la cuenta corriente del Banco de Crédito de Perú a nombre de los cuales, según indica el recurrente, corresponden a las rentas netas no declaradas.

Que asimismo, presentó los Contratos de Mutuo de 29 de diciembre de 2016, 6 de enero de 2017, 7 de febrero de 2017, 6 de marzo de 2017 y 19 de diciembre de 2017 (folios 272 a 276), en los cuales se señala que el recurrente otorga en préstamo a la empresa las sumas transferidas a la Cuenta Corriente N° por los montos de US\$ 99 873,00, US\$ 84 873,00, US\$ 79 873,00, US\$ 79 873,00 y US\$ 399 873,00, respectivamente, en las mismas fechas de celebración de los contratos; siendo que el recurrente señaló que el 22 de setiembre de 2017, la referida empresa le devolvió solo la suma de US\$ 55 501,00, y por tanto quedaba una deuda pendiente de pago.

Que de la documentación presentada por el recurrente se aprecia que el importe de US\$ 688 991,00 declarado por ella como "Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015", no se encontraba representado en dinero al 31 de diciembre de 2015, sino que correspondía a derechos crediticios mantenidos con la empresa, los cuales fueron pagados a través de distintas transferencias a la empresa según los Estados de Cuenta Corriente N° del Banco de Crédito de Perú, comprobándose de esta manera que el recurrente no acreditó que dicho importe declarado por S/ 2 348 081,00 (equivalente en moneda nacional) se encuentre representado en dinero y que haya sido depositado a su nombre hasta la fecha de acogimiento en cuentas de empresas del sistema financiero nacional o extranjero, debiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación a los argumentos del recurrente en el sentido de que la Administración no ha efectuado su facultad de determinación y fiscalización sobre la rentas no declaradas reconocidas por ella, detalladas en la documentación que ha presentado durante la fiscalización, y solo se ha ceñido al formalismo de la declaración del Formulario Virtual N° y no ha considerado ni aplicado el objeto del Decreto Legislativo N° 1264, lo que le genera indefensión al no existir por ley la posibilidad de rectificar los casilleros de dicho formulario, cabe señalar que conforme se ha indicado, el citado decreto legislativo tiene por objeto establecer un régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta que permita a los contribuyentes domiciliados en el país declarar y, de ser el caso, repatriar e invertir en el Perú sus rentas no declaradas, a efectos de regularizar sus obligaciones tributarias respecto de dicho impuesto, y en tal sentido, de las normas glosadas que rigen el citado régimen, se tiene que el procedimiento de fiscalización especial a llevar a cabo por parte de la Administración, limitado al año siguiente en que venció el plazo para el acogimiento al citado régimen, se encontraba circunscrito a la verificación de la información declarada por el recurrente en el Formulario Virtual N°, y que de no sustentar aquella con la documentación correspondiente, la veracidad y exactitud de la información declarada, se tendría que por la parte no sustentada, no se entendería cumplida la obligación tributaria del Impuesto a la Renta; de manera que, habiéndose verificado en esta instancia que el recurrente no sustentó los depósitos al 31 de diciembre de 2015 y depósitos posteriores al 31 de diciembre de 2015, declarados por ella en el citado formulario, los citados argumentos no resultan amparables.



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

Que en cuanto a la nulidad deducida porque la resolución apelada incurre en motivación aparente, dado que sí se acreditó que la suma total de S/ 345 933,00 es el monto que fue depositado hasta el 31 de diciembre de 2015, y que era titular de los depósitos posteriores a dicha fecha, y que además no se pronuncia sobre su alegato contenido en la reclamación respecto a que la resolución de determinación impugnada se han omitido pruebas y por ello se encontraba viciada de nulidad, es preciso señalar que conforme lo ha indicado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 04298-2012-PA/TC, entre otras, se incurre en motivación aparente cuando no se da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico, en ese sentido, debe indicarse que tal como se advierte de la apelada, la Administración sí emitió pronunciamiento respecto de los hechos y la base legal sobre la cual concluyó que el recurrente no sustentó los depósitos al 31 de diciembre de 2015 y los depósitos posteriores a dicha fecha, así como también respecto de las alegaciones planteadas por el recurrente en su escrito de reclamación, por lo que la citada nulidad carece de sustento.

Que con relación a lo argumentado por el recurrente en el sentido de que en el Formulario Virtual N° aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 160-2017/SUNAT, se indica "Depósitos" al 31 de diciembre de 2015 y no "Saldos" que se tengan a dicha fecha, lo cual le generó una duda razonable respecto del llenado del mismo, y que incluso la propia Administración en la resolución apelada indica que en dicho formulario no se indican los elementos y requisitos que corresponden a cada una de las rentas no declaradas, por lo que correspondía que la Administración verificara si es que efectivamente se realizaron depósitos en cuenta bancaria por el monto señalado, sobre la base de un análisis adecuado de los medios probatorios presentados durante el procedimiento para llegar la verdad material, corresponde mencionar que tal como se ha indicado previamente, el procedimiento de fiscalización regulado por el Decreto Legislativo N° 1264 es uno de carácter especial, cuyo objeto es verificar la veracidad y exactitud de la información declarada por los contribuyentes que busquen acogerse al régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta que establece dicho decreto; por tanto, los errores que incurran aquellos al momento del llenado del formulario habilitada para el respectivo acogimiento, no resultan imputables a la Administración, siendo que conforme se advierte del expediente, las actuaciones de esta última se encuentran dentro de los alcances de las potestades establecidas en el referido Decreto Legislativo N° 1264 y su reglamento.

Que en el mismo sentido, respecto a los alegatos referidos a que la Administración pudo y debió verificar cuáles eran las rentas no declaradas que podían acogerse al régimen en virtud del principio de verdad material y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y que según el recurrente correspondían a consumos y derechos de crédito al 31 de diciembre de 2015, que por error declaró como depósitos al 31 de diciembre de 2015 y depósitos posteriores a dicha fecha, respectivamente, cabe agregar que según la revisión de los actuados, la Administración sí evaluó los medios probatorios ofrecidos por el recurrente para sustentar la información consignada en el Formulario Virtual

Que en lo que se refiere al argumento de que en respuesta al Requerimiento N° describió cuál era la correcta determinación de la renta no declarada que se pretendió acoger al régimen, sin modificar la base imponible de lo declarado mediante Formulario Virtual N° , y por ende, no se altera ningún impuesto, ni a favor de SUNAT ni del contribuyente, ni se trata de una declaración jurada rectificatoria; es necesario indicar que conforme al artículo 88 del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria; en tal sentido, la modificación de los hechos consignados en el citado formulario respecto a la forma en cómo se encontraban expresadas las rentas no declaradas al 31 de diciembre de 2015, que constituye el ámbito temporal del régimen, sí

13

P / Q. K



Tribunal Fiscal

N° 01910-3-2020

constituye un rectificación de lo declarado, independientemente de que no se altere el monto a pagar, por lo tanto, el citado argumento no resulta amparable.

Que sobre el argumento de que la Administración no cumple con el principio de razonabilidad, ya que se basa en un error en la declaración para considerar que no se ha acreditado los montos declarados, y que es irrazonable que por un error inducido no se acojan los montos declarados, y se deje de lado la finalidad de la norma, la cual era establecer un régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta que permita a los contribuyentes en el país regularizar sus obligaciones tributarias, y que negar la posibilidad de acreditar que se trataban de consumos o de dinero, bienes y/o derechos calificaría como una vulneración a su derecho al acogimiento del citado régimen, más aún si se tiene en cuenta que no existe posibilidad de efectuar una rectificación; debe señalarse, en principio, que a diferencia de la opción de acogerse al Régimen, que es un aspecto exclusivo del ámbito de la libertad de los contribuyentes, los efectos del acogimiento al mismo, esto es, que se entienda cumplida la obligación tributaria del Impuesto a la Renta sobre las rentas no declaradas al 31 de diciembre de 2015, entre otros, se encuentran condicionados al cumplimiento de los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo N° 1264 que regula el citado régimen, por lo que, de no verificarse dicho presupuesto, como sucede en el caso de autos según lo antes mencionado, no se produce vulneración alguna de algún derecho del recurrente, y en ese sentido, tampoco vulneración al principio de razonabilidad, ya que conforme a los términos expuestos, la decisión del no acogimiento de la renta no declarada que no fue sustentada por el recurrente, se ajusta a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1264 y su reglamento, habiéndose garantizado, por otro lado, su derecho a la opción de acogerse, toda vez que se recibió debidamente el formulario presentado.

Que finalmente, cabe agregar en relación con lo señalado por el recurrente, que al tratarse de un régimen de carácter excepcional, por ser temporal y sustitutorio a la obligación tributaria del Impuesto a la Renta, que el cumplimiento de los requisitos establecidos para su acogimiento, tanto de forma como de fondo, es imprescindible para el otorgamiento del beneficio de excusa del cumplimiento de la citada obligación tributaria según el régimen general.

Con los vocales Toledo Sagástegui, Huerta Llanos y Queuña Díaz, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°

de 9 de agosto de 2019.

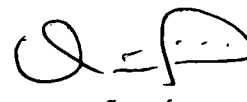
Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.



TOLEDO SAGASTEGUI
VOCAL



HUERTA LLANOS
VOCAL



QUEUÑA DÍAZ
VOCAL



Faján Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/LC/MR/ra