

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
ESCUELA DE CONTABILIDAD



**EL RÉGIMEN SUSTITUTORIO DEL IMPUESTO A LA RENTA Y SU
INCIDENCIA EN EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO
JUSTIFICADO**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

**AUTORA
LUCELY YESMITH GALLARDO TELLO**

**ASESOR
Dr. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA**

Chiclayo, 2019

Dedicatoria

Dedico este informe de tesis a Dios, a mis padres. A Dios por darme vida y salud, y permitirme llegar al final de mi carrera profesional, por darme las fuerzas para seguir adelante y terminar lo que un día empecé. A mis padres Norma Tello y Ricardo Gallardo por su amor, su apoyo y por ser el pilar en mi vida, ellos son mi guía para estar hoy en esta etapa, por todos los alientos que me brindaron, a mi hermano Kleyberth, por ser el mejor de todos.

Agradecimiento

A mis padres Norma y Ricardo por su apoyo incondicional, a la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo porque en ella encontré profesores con grandes enseñanzas.

A mi asesor Leopoldo Carbonel, por darme la ayuda de sus conocimientos para llegar al final de la investigación, a la profesora Flor María de Beltrán por sus grandes enseñanzas, por darme el ánimo de seguir y no desistir.

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene por objeto analizar la incidencia del Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta en el Incremento Patrimonial no Justificado, puesto que el incremento patrimonial no justificado no se considera renta legal sino una renta presunta sin conocer a ciencia cierta su procedencia, la SUNAT con el Régimen Sustitutorio del impuesto a la renta logra cobrar sin tanto centrarse donde se originó esta riqueza, solo se enfoca en su función recaudadora, además no toma en cuenta si existe una presencia de un desbalance patrimonial o quien fue el que genero la renta, y de esa manera se observa una carga tributaria lo que a su vez genera informalidad. El procedimiento fue el análisis documentario en lo cual se identificó de qué manera es considerado el incremento patrimonial no justificado y como se determina, asimismo cuantas personas lograron acogerse al régimen y a cuanto ascendió la recaudación de las rentas no declaradas, además se realizó el análisis comparativo de la legislación de algunos países latinoamericanos y por último se determinó el efecto que tendría para aquellas personas que no cumplieron con los requisitos del acogimiento. Por consiguiente, realizada la evaluación de los beneficios del régimen sustitutorio del impuesto a la renta y como fueron declaradas parte del incremento patrimonial no justificado se determina que permitió subsanar su incumplimiento a los contribuyentes, lograron una mayor recaudación sin importar la procedencia del dinero, además en algunas declaraciones no se cuenta con el sustento del incremento patrimonial no justificado.

Palabras clave: Régimen Sustitutorio, Impuesto a la renta, Incremento patrimonial

Abstract

The present research work aims to analyze the incidence of the Substitute Regime for Income Tax in the Unjustified Capital Increase, since the Tax in the Unjustified Capital Increase It is not considered legal income but to presumed income without knowing for sure its origin, SUNAT with the alternative regime for income tax can be charged without so much focus where this wealth originates, only focuses on its collection function, it also does not take into account whether there is a presence of an equity imbalance or who was the one that generated the income, and in that way a tax burden is observed which in turn generates informality. The procedure was the documentary analysis in which it was identified how the unjustified capital increase is considered and how it is determined, also how many people managed to benefit from the regime and how much the collection off undeclared income increased, also realized carried out the comparative analysis of the legislation of some Latin American countries and finally, it was determined the effect it would have for those who did not meet the requirements. Therefore, made out the evaluation of the benefits of the substitute regime of the income tax and as they were declared part of the unjustified capital increase, it is determined that allowed to correct its noncompliance to the taxpayers, achieved a greater collection regardless of the origin of money, also in some statements do not have the livelihood of the unjustified capital increase.

Keywords: Substitute Regime, Income tax, increase of heritage

ÍNDICE

Dedicatoria

Agradecimiento

Resumen

Abstract

I.	Introducción	8
II.	Marco Teórico	10
2.1.	Antecedentes	10
2.2.	Bases teórico científicas	11
2.2.1.	Incremento Patrimonial No Justificado	11
2.2.2.	Regulación normativa de la presunción del Incremento no Patrimonial Justificado	13
2.2.3.	Impuesto a la Renta	17
2.2.4.	Rentas de Personas Naturales, (SUNAT, 2017)	18
2.2.5.	Régimen sustitutorio - (Samhan, 2017)	23
2.2.6.	Igualdad Tributaria	27
2.2.7.	Derecho Penal y Tributario	27
III.	Metodología	28
3.1.	Tipo y nivel de investigación	28
3.2.	Diseño de investigación	28
3.3.	Población, muestra y muestreo	28
3.4.	Criterios de selección	28
3.5.	Operacionalización de variables	28
3.6.	Técnicas e instrumentos de recolección de datos Recolección de datos secundarios	30
3.7.	Procedimientos	30
3.8.	Plan de procesamiento y análisis de datos	30
3.9.	Matriz de consistencia	31
3.10.	Consideraciones éticas	33
IV.	Resultados y discusión	34
4.1.	Resultados	34
4.2.	Discusión	46
V.	Conclusiones	47

VI. Recomendaciones	48
VII. Lista de Referencia	49
VIII. Anexos	52

Índice de tablas

Tabla 1: Rentas de capital y rentas de trabajo.....	18
Tabla 2: Cuantía Del Acogimiento	37
Tabla 3: Legislación Comparada de Regímenes Sustitutorio	43
Tabla 4: Beneficios al acogimiento de Repatriación de Capitales	45
Tabla 5: Efectos de los contribuyentes que no se acogieron correctamente.....	45

Índice de figuras

Figura 1: Aplicación De La Repatriación antes de la culminación de Régimen	36
Figura 2: Repatriación comparada entre Chile, Colombia, Argentina y Perú.	44

I. Introducción

En la actualidad, el incremento patrimonial no justificado, no es una renta legal o dicho en otros términos es una renta presunta que no se conoce a ciencia cierta su procedencia, por lo que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT con el régimen sustitutorio logra cobrar el impuesto a la renta sin tanto centrarse en el origen de esta riqueza, sino más bien enfocándose en su función recaudadora, es así que no se toma en cuenta la información de su procedencia, si existe la presencia de un desbalance patrimonial, o quien fue el que genero la renta y de esa manera observándose una elevada carga tributaria lo que a su vez genera informalidad.

La importancia que tiene este problema, es que la personas al acogerse a este régimen declararon sus rentas generadas de periodos anteriores, a una tasa menor de la que legalmente se paga, y esto genera una desigualdad tributaria y a la vez se aplica presunción a las rentas generadas por incremento patrimonial no justificado.

Chile, Colombia, y Argentina también han aplicado amnistía tributaria en la cual los sujetos pueden declarar sus rentas que no lo hicieron en su debido momento, aplicando tasas menores como incentivo para sincerar sus rentas, además usan la presunción de derecho de buena fe del contribuyente, para que de esa manera los contribuyentes se incorporen al régimen de cumplimiento tributario.

La SUNAT solo resalta su rol recaudador y se aleja a principios de transparencia y legalidad, limitándose solo a cobrar dinero desconociendo su legítima procedencia y asumiendo principios de buena fe que los ingresos por incremento patrimonial no justificado son provenientes de actividades lícitas, por lo que a través del régimen sustitutorio se pueden acoger y declarar sus rentas provenientes del incremento patrimonial no justificado, de esa manera nos preguntamos, ¿Cuál es la incidencia del del Incremento Patrimonial No Justificado en el Régimen Sustitutorio del Impuesto de la Renta?

Es así que (Robles, 2008), precisa que el legislador peruano considera que no se debe aplicar el Impuesto a la Renta proveniente de actividades ilícitas, y es que tomando en cuenta la noción de renta adoptada en la legislación peruana (inspirada en las teorías rente-producto, flujo de riqueza y consumos más incremento patrimonial), el punto de partida es la licitud de la

renta. Esto significa que se encuentra afectas al Impuesto a la Renta las rentas, que hayan sido previstas en la ley y que sean de origen lícito.

Asimismo, (Muñoz, 2010), en su investigación realizada tiene por conclusión que el incremento patrimonial es un procedimiento de determinación presuntiva de naturaleza residual, donde se puede considerar cualquier tipo de ganancia, sin analizar la fuente productora, para el cálculo de la base imponible y la aplicación de la alícuota del tributo.

A través del análisis documentario acerca del incremento patrimonial no justificado y del Decreto Legislativo 1264, se identificó de qué manera es considerado el incremento patrimonial no justificado y como se determina, también se mostró el acogimiento de los contribuyentes y a cuánto ascienden sus rentas no declaradas. Por otro lado, se realizó un análisis comparativo de la legislación de algunos países de Latinoamérica en donde se aplica el Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta tales como: Chile, Argentina y Colombia; finalmente se determinó el efecto que tendrían los contribuyentes que no cumplieron con los requisitos establecidos en el régimen.

Hecha la evaluación de los beneficios del régimen sustitutorio del impuesto a la renta y como fueron declaradas parte del incremento patrimonial no justificado se determina que no hay igualdad tributaria, además no hay sustento para las declaraciones del incremento patrimonial no justificado.

II. Marco Teórico

2.1. Antecedentes

Kastillo (2015), en su trabajo de tesis “Determinación Presuntiva del Impuesto a La Renta de PN por Incremento Injustificado de Patrimonio para su Implementación por parte Del Servicio De Rentas Internas Del Ecuador”, tiene por conclusión que el incremento patrimonial ha sido regulado más detalladamente en la legislación peruana que en la de países como Argentina, Colombia y España, mientras que en la normativa tributaria de Uruguay ni siquiera se le considera como parte del impuesto a la renta.

Muñoz (2010), en su investigación llamada “La Tributación De Las Ganancias Ilícitas Y El Incremento Patrimonial No Justificado En El Ecuador”, concluye que el incremento patrimonial es un procedimiento de determinación presuntiva de naturaleza residual, bastante novedoso en el sistema fiscal ecuatoriano, donde se puede considerar cualquier tipo de ganancia, sin analizar la fuente productora, para el cálculo de la base imponible y la aplicación de la alícuota del tributo: por lo que dentro de las legislaciones como la ecuatoriana requiere de una reglamentación adecuada que impida la imposición de rentas provenientes de actividades ilícitas.

Lluncor (2015), en su trabajo de tesis llamada “Análisis Del Incremento Patrimonial No Justificado En La Legislación Peruana Tributaria Durante El Periodo 2012”, concluye que los incrementos patrimoniales no justificados dentro de la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 92º, se precisa que para efectos de determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Administración Tributaria podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos y que el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio.

Milla (2013), en el trabajo en mención titulado “Auditoria Tributaria Preventiva En Personas Naturales Con Indicios De Desbalance Patrimonial O Incremento Patrimonial No Justificado Para Reducir La Evasión”, llega a la conclusión que los contribuyentes con indicios de desbalance patrimonial o incremento patrimonial no justificado no conocen a cabalidad la

normatividad tributaria vigente; así como no poseen una cultura de cumplir con las obligaciones tributarias formales y sustanciales, además la percepción de los contribuyentes con indicios de desbalance patrimonial o incremento patrimonial no justificado referido al trabajo que viene realizando la Administración Tributaria es que no realiza un trabajo óptimo de recaudación y fiscalización.

Olin (2018) en su informe de tesis “Fiscalización del Incremento Patrimonial No Justificado de las personas naturales ante la SUNAT en la ciudad de Arequipa 2017”, tiene por conclusión que el incremento patrimonial no justificado es aplicable solo a las personas naturales mas no para las personas jurídicas. Los contribuyentes con indicios de incremento patrimonial no justificado no conocen a cabalidad la normatividad tributaria; así como no poseen una cultura de cumplir con las obligaciones tributarias formales y sustanciales.

2.2. Bases teórico científicas

2.2.1. Incremento Patrimonial No Justificado

2.2.1.1. Definición de Incremento Patrimonial No Justificado

Sánchez (2013), define al Incremento Patrimonial No Justificado como el aumento cuantitativo en el valor del patrimonio de una persona natural o de un ente autónomo (por ejemplo, una sociedad conyugal, que, para fines del Impuesto a la Renta, eventualmente puede tener un similar tratamiento que la persona natural) ya sea por aumento de sus activos o disminución de sus pasivos, sin que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente.

Conforme a Alva, Mamani, & Reyes, Delitos Tributarios (2018), se podría definir como Incremento Patrimonial no Justificado a aquella conclusión a la cual arriba la Administración Tributaria luego de efectuar una acción de fiscalización, en la que pese a las oportunidades otorgadas a la persona natural de justificar sus ingresos obtenidos, esta no los justifica y, peor aún, no ha podido determinar su procedencia y consecuentemente determinar la categoría de renta a la cual pertenecen, es decir, si pertenecen a sus rentas de trabajo o capital, por lo que los incrementos patrimoniales que finalmente no lleguen a ser justificados por la persona natural, serán consideradas como rentas no declaradas.

Según Rusembuj (citado en Alva, Mamani, & Reyes, 2018)), precisa que el incremento patrimonial no justificado puede ser catalogado como una especie de “...mecanismo de cierre y de carácter residual, de manera tal que todas aquellas rentas ocultas de las que se desconozca su fuente serán atraídas y absorbidas por esta figura tributaria. Nos encontramos pues ante un expediente técnico por el cual el legislador tributario busca luchar contra la evasión fiscal procurando que ningún rendimiento imponible escape o deje de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza tributaria”.

Asimismo, Eduardo (citado Alva M. , Blog de Mario Alva Mateucci, 2009), describe que: “En relación con la prueba de los “incrementos no justificados” el legislador aplica, pues, el mecanismo de la presunción iuris tantum para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del Impuesto, que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones de tal naturaleza, que trasladan al sujeto pasivo la carga de su destrucción.

Sin embargo, en Sánchez (citado en Alva, Mamani, & Reyes, 2018), menciona que no todo incremento patrimonial es renta, pues esta debe tener al menos unas de las calidades expuestas, además, aun cuando la ley no lo señale expresadamente, resulta obvio que lo se incrementa es lo propio, por lo tanto, si se acreencia ficticiamente, de forma transitoria y en contra el orden legal, tal incremento serio nulo. Lo cual lleva a la imposibilidad de tratarlo de igual modo que al aumentado patrimonial real y efectivo, obtenido lícitamente.

Sánchez (2013), menciona que es de suponer, que las empresas y fundamentalmente un gran sector de personas naturales vean incrementada ostensiblemente su capacidad de ahorro, consumo, inversión y patrimonio. Sin embargo, en lo que respecta a este sector, dicho crecimiento no se refleja en una adecuada recaudación fiscal del impuesto a la renta sobre dichos sujetos, sea por fenómenos nocivos como la evasión, la informalidad o por la falta de una conciencia tributaria. Un adecuado instrumento para cerrar las nocivas brechas antes descritas, es la figura técnica del Incremento Patrimonial No Justificado (IPNJ) de las personas naturales, que actúa como una presunción de renta neta ante la ostentación de flujos de riqueza que no puedan ser justificadas en su origen por determinados sujetos, a quienes se les traslada previamente la carga probatoria.

2.2.1.2. Incremento Patrimonial No Justificado desde una concepción Tributaria- (Sánchez, 2013)

Teoría de la Renta del Producto: en virtud esta teoría, constituye renta el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. Se entiende que la renta debe ser un producto o una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que produce, quedando dicha fuente en condiciones de seguir produciendo renta.

Teoría del flujo de Riqueza: según esta teoría se considera a la totalidad de los ingresos provenientes de terceros; es decir, el total de flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado. Como se puede apreciar a diferencia de la Renta – Producto para esta concepción, no interesa que el ingreso provenga de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, sino que amplía el concepto de renta a todo beneficio o ingreso nuevo que ha fluido hacia el contribuyente producto de una operación con terceros.

Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial: según esta teoría, la renta está definida como el total del incremento de patrimonio que tenga el contribuyente en un periodo, obteniéndose la misma a través de la comparación del valor del patrimonio al principio del periodo con el valor del patrimonio al final de aquel, sumándose los consumos o retiros de utilidades. Esta disposición hace referencia a las rentas atribuidas a los individuos por el hecho de haber disfrutado (consumido) el bien.

2.2.2. Regulación normativa de la presunción del Incremento no Patrimonial Justificado

Alva, Mamani, & Reyes (2018), mencionan que dentro del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el capítulo XII denominado “De la administración del Impuesto y su determinación sobre base presunta”, se encuentra regulado en el artículo 92, el cual precisa que a efectos de determinar las rentas o cualquier ingreso que justifique los incrementos patrimoniales, la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos; en caso contrario, se producirá Incremento Patrimonial no Justificado.

Castro (2014), señala que, ante la existencia de las diversas brechas de incumplimiento y de la teoría del riesgo como promotor del cumplimiento voluntario, podemos decir que el rol que cumplen las presunciones es el de facilitar, a la Administración, las herramientas a usar cuando el administrado no permita la verificación o fiscalización sobre base cierta, como por ejemplo la herramienta a usar en el caso de aquel que realiza actividades gravadas sin inscribirse en el RUC.

2.2.2.1. Presunciones de renta por Incremento Patrimonial No Justificado -
(Alva, Mamani, & Reyes, Delitos Tributarios, Análisis de la Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado., 2018)

Comentan que la SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, sobre la base de la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado, y precisa que dicha presunción será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos, conforme lo señala el numeral 1 del artículo 91 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

El artículo 64 del Código Tributario precisa que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, respecto de las declaraciones cuando ocurra, cualquiera de los quince supuestos descritos en dicho artículo así, por ejemplo, alguno de los siguientes supuestos es:

- a) El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiera requerido, o cuando,
- b) La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto de su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos o datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

2.2.2.2. **Determinación del Incremento Patrimonial no Justificado** - (SUNAT, Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, s.f.)

De acuerdo al artículo 92 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los siguientes:

- ✓ Los signos exteriores de riqueza
- ✓ Las variaciones patrimoniales
- ✓ La adquisición y transferencia de bienes
- ✓ Las inversiones
- ✓ Los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero.
- ✓ Los consumos
- ✓ Los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el Reglamento.

Asimismo, en el artículo 60 del TUO se debe tener, que para determinar el incremento patrimonial no justificado y para efectos de esta presunción se entenderá por:

- ✓ *Patrimonio*: al conjunto de activos deducidos de los pasivos
- ✓ *Pasivos*: Son el conjunto de obligaciones que son directamente relacionados con el patrimonio obtenido, de las cuales deben ser demostrados legalmente.
- ✓ *Patrimonio inicial*: Es que la administración tributaria lo determina al 1 de enero del ejercicio, a través de la información obtenida del propio contribuyente.
- ✓ *Patrimonio final*: Es determinado por SUNAT al 31 de diciembre del ejercicio gravable, adicionando al patrimonio inicial, la obtención de bienes, depósitos en cuentas bancarias, ingresos, y deduciendo las transferencias de propiedad, los retiros de las cuentas de las entidades financieras, los préstamos con los requisitos según el reglamento. Sin embargo, si por causas imputables al deudor tributario no fuera posible determinar el patrimonio final de acuerdo a lo mencionando anteriormente, la administración tributaria lo determinara considerando los bienes y depósitos existentes al 31 de diciembre.
- ✓ *Variación patrimonial*: Es la diferencia entre el patrimonio final menos el patrimonio inicial del ejercicio.
- ✓ *Consumos*: Son aquellos gastos de dinero realizados durante el ejercicio, destinados a alimentación, vivienda, vestidos, transporte, energía, entre otros, o a la adquisición de

bienes que al final del ejercicio no figuran en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación.

- ✓ *Signos exteriores de riqueza:* El valor de inmueble que tiene el contribuyente y su familia como vivienda o alquiler que paga por el mismo, el valor de fincas de recreo esparcimiento, vehículos, viajes al exterior, gastos de educación, entre otros. En caso de haber adquirido el bien a título gratuito, se tomará el valor de mercado.
- ✓ *Exclusiones:* Para que esta presunción sea efectiva no se tomaran en cuenta las nuevas acciones recibidas producto de utilidades, entre, cuya propiedad no hubiera sido transferida por el deudor tributario.

2.2.2.3. Métodos que el Fisco utiliza en la determinación del Incremento Patrimonial No Justificado, (Alva, Blog de Mario Alva Mateucci, 2009)

En aplicación de los criterios de investigación y de política fiscal que realiza la Administración Tributaria a los potenciales deudores que se les aplica la presunción del Incremento Patrimonial No Justificado se pueden señalar básicamente dos, sin considerar por ello que sean los únicos.

Los métodos son:

Método	Uso	¿Cómo funciona?
Método del Balance más Consumo	A criterio y elección de la Administración Tributaria	Consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.
Método de Adquisiciones y Desembolsos	A criterio y elección de la Administración Tributaria	Consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan con la bancarización

2.2.3. Impuesto a la Renta

Bravo (citado en Alva, Blog de Mario Alva Mateucci, 2012), considera que el Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que, en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta.

Así pues, el hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, como ya lo hemos indicado, en la manifestación de riqueza directa denominada “renta” que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. En esa secuencia de ideas, resulta importante advertir que el hecho imponible del impuesto a la Renta se relaciona con los efectos del contrato, y no con el contrato en sí mismo”.

Según Alva, Blog de Mario Alva Mateucci (2012), el Impuesto a la Renta en términos económicos pretende captar una mayor cantidad de fondos de los contribuyentes, ello en las épocas en las que exista alza de precios, permitiendo en este caso una mayor recaudación a favor del fisco y en épocas en las cuales exista recesión, toda vez que ello permite una mayor liberación de recursos al mercado (en términos económicos donde hay compradores y vendedores), sobre todo en el caso de las escalas inferiores de afectación (es decir las que gravan menos tasas impositivas). Se busca neutralizar los ciclos de la economía. En épocas de alza de precios el Impuesto congela mayores fondos de los particulares y en épocas de recesión, se liberan mayores recursos al mercado, sobre todo por ubicarse la afectación en escalas menores.

2.2.4. Rentas de Personas Naturales, (SUNAT, 2017)

El Impuesto a la renta anual de las personas naturales se encuentra agrupado en: rentas de capital, rentas de trabajo y rentas de fuente extranjera de corresponder.

Las rentas de capital abarcan a las rentas netas de primera categoría provenientes del alquiler de bienes y las rentas de segunda categoría originadas por la enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones, participaciones, bonos, títulos y otros valores mobiliarios. Las rentas de trabajo comprenden a las rentas netas de cuarta categoría derivadas del trabajo independiente y de la quinta categoría proveniente del trabajo en relación de dependencia.

Tabla 1: Rentas de capital y rentas de trabajo

TIPO DE RENTA	CATEGORIA	DEDUCCIONES	TASAS
RENTAS DEL CAPITAL	1ra. Categoría Por el alquiler de bienes	- 20% de la renta bruta	6.25% de la renta neta
	2da Categoría (*) (Sólo ganancia de capital originada por la venta de acciones y otros valores mobiliarios)	- 20% sobre la renta bruta. - Pérdida de capital originadas por la transferencia de valores mobiliarios	6.25% de la renta neta
RENTAS DEL TRABAJO	4ta y 4ta + 5ta Categoría (por rentas de trabajo independiente o cuando se combinan con el trabajo dependiente)	- 20% de la renta bruta de cuarta categoría. - (7UIT) sobre la suma de la renta neta de cuarta y la renta bruta de quinta categoría. - Hasta (3UIT) debidamente sustentadas y bancarizadas.	8%, 14%, 17%, 20% y 30% de la renta neta de cuarta y/o quinta
RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA	Rentas no empresariales obtenidas en el extranjero Se suman a las rentas netas del trabajo sólo si el resultado neto es positivo. (Determinación anual)	- Deducción de gastos sobre base real (efectivamente realizados)	8%, 14%, 17%, 20% y 30%
	Renta proveniente de transferencia de valores mobiliarios Se suman a la renta de segunda categoría (Determinación anual)	- Deducción de gastos sobre base real (efectivamente realizados)	6.25%

Fuente: SUNAT

Elaborado por SUNAT

2.2.4.1. Renta de Primera Categoría, (SUNAT, 2017)

Las rentas de primera categoría tributan de manera independiente con una tasa de 6.25% sobre la renta neta imponible de primera categoría.

a. Renta bruta

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable: Tratándose de la renta de primera categoría estos son los provenientes de:

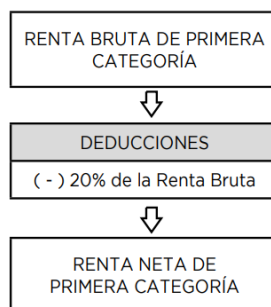
a.1. El alquiler en efectivo o en especie por el arrendamiento de predios (terrenos o edificaciones), incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el arrendador (persona que da en alquiler) y el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendamiento (inquilino) y que legalmente corresponda al arrendador. Asimismo, en el caso de predios amoblados, se considera como renta categoría el integro de lo abonado por el alquiler.

a.2 Las producidas por la locación o cesión temporal de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, así como los derechos sobre estos, incluso sobre los bienes comprendidos en el literal anterior.

a.3 El valor de las mejoras incorporadas en el bien por el arrendatario o subarrendatario (inquilino), en tanto constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que este no se encuentre obligado a reembolsar.

b. Renta Neta

Para determinar la renta neta de primera categoría se deducirá de la renta bruta por veinte por ciento (20%) por todo concepto.



2.2.4.2. Renta de Segunda Categoría (SUNAT, 2017)

De estas rentas solo están sujetas a regularización anual aquellas que se originan por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso s) del artículo de la Ley, tales como acciones, participaciones, certificados, bonos, títulos y otros valores mobiliarios, por renta de fuente peruana.

Asimismo debe considerarse para efectos la renta neta de fuente extranjera generada por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de la Ley, cuando los mismos se encuentran registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y siempre que su enajenación se realice través de un mecanismo centralizado de negociación de país o que estando registrados en el exterior, su enajenación se efectuó en mecanismo extranjeros y siempre que existía un Convenio de Integración suscrito con estas entidades (segundo párrafo del artículo 51° de la Ley).

a. Renta Bruta (numeral 21.2 del artículo 21° de la Ley y artículo 11° Reglamento)

Si bien la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al IR que se obtenga en el ejercicio gravable, cuando tales ingresos provienen de la enajenación (venta) de bienes muebles como los valores mobiliarios, la renta bruta se constituye por la diferencia que exista entre el ingreso neto total proveniente de la enajenación de dichos valores y el costo computable de los mencionados bienes.

$$\begin{array}{ccc}
 \boxed{\text{INGRESO NETO POR LA ENAJENACION DE VALORES}} & - & \boxed{\text{COSTO COMPUTABLE DE LOS VALORES MOBILIARIOS}} = \boxed{\text{RENTA BRUTA DE SEGUNDA CATEGORIA}}
 \end{array}$$

b. Renta neta de fuente peruana (artículo 36° de la Ley y 28° del Reglamento)

Se considera rentas de fuente peruana para el caso de enajenación de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, Fondos de Inversión, Fondos mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú. En estos casos para determinar la renta neta se deducirá de la renta bruta del ejercicio por todo concepto el 20% de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36° de la Ley.

A la renta neta de segunda categoría de fuente peruana se le deducirá la pérdida de capital por enajenación de valores, generadas o a través de fondos mutuos y patrimonios. Si el producto de la compensación resultará una pérdida, esta no podrá arrastrarse a los ejercicios siguientes.

c. Renta neta de fuente extranjera (Segundo párrafo del artículo 51° de la Ley)

Es la renta neta que se genera como consecuencia de la enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2 de la Ley, o de la enajenación de derechos sobre los mismos, cuando dichos valores mobiliarios no pertenezcan a entidades registradas en el país. Los supuestos que debe tenerse en cuenta son los siguientes:

- a) Cuando dichos bienes se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú y siempre que su enajenación se realice a través de un mecanismo centralizado del país.
- b) Cuando dichos bienes se encuentran registrados en el exterior y su enajenación se efectúe en mecanismo de negociación extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades. Actualmente se ha formado el Mercado Integrado Latinoamericano – MILA.

La suma de la renta neta de segunda categoría de fuente peruana más la renta de fuente extranjera, constituyen la renta neta imponible de segunda categoría sobre la cual se aplicará la tasa de 6.25%.

2.2.4.3. Renta de Cuarta Categoría, (SUNAT, 2017)

Las rentas de cuarta categoría tributan anualmente de manera conjunta con las rentas de quinta categoría, aplicándosele tasas progresivas acumulativas de 8%, 14%, 17%, 20% y 30% sobre la suma de las rentas netas imponibles de cuarta o quinta categoría. No obstante, ello, a efectos de determinar de manera independiente, la renta neta de cuarta categoría se aplica una deducción sujeta a límite, establecida de manera expresa en la Ley.

a. Renta bruta (Artículo 20° y 33° de la Ley)

Tratándose de la renta de cuarta categorías estos ingresos son los provenientes de:

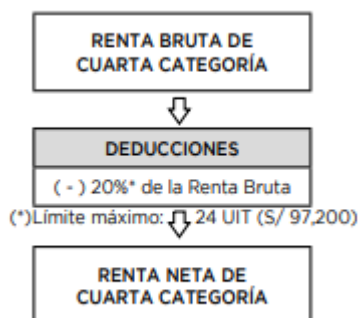
El ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente como rentas de tercera categoría. Se incluyen los ingresos percibidos por los portadores, como trabajadores independientes que prestan servicios personales de transporte de carga, bajo contrato de trabajo en la modalidad de servicios específico por la actividad turística.

b. Renta Neta (Artículo 45° de la Ley)

Para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente deducirá de la renta bruta obtenida en el ejercicio gravable:

El veinte por ciento (20%) de la renta bruta hasta el límite de 24 UIT.

Dicha deducción no es aplicable a las rentas percibidas por desempeñar funciones de directos de empresas, sindico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional por las dietas que perciban.



2.2.4.4. Renta de Quinta Categoría, (SUNAT, 2017)

Cuando en el transcurso del ejercicio se ha obtenido únicamente renta de quinta categoría, el contribuyente no se encontrará obligado a presentar la declaración jurada anual.

a. Renta bruta (Artículo 34° de la Ley y el artículo 20° del Reglamento)

Tratándose de la renta de quinta categoría estos ingresos son los provenientes de:

a.1) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluido cargos públicos, electivos o no. Están comprendidos los sueldos, salarios, asignaciones, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

a.2) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio.

a.3) Las asignaciones o dietas no pensionables que se perciben como retribución por asistencia efectiva a los diferentes tipos de sesiones dentro de una institución.

a.4) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contactos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y el usuario le proporcione los elementos de trabajo, además de asumir los gastos que la prestación del servicio demanda.

a.5) Los ingresos prestados obtenidos por la prestación de servicios considerados como renta de cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

a.6) Las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia, percibidas por los socios de cualquier sociedad, incluidos los socios industriales o de carácter similar.

a.7) Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera.

a.8) El valor de las prestaciones alimentarias otorgados con fines promocionales a favor de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.

a.9) La suma correspondiente a la Asignación Extraordinaria por Trabajo Asistencial (AETA).

a.10) Cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

2.2.5. Régimen sustitutorio - (Samhan, 2017)

En el Perú, a partir del año 2017, se ha establecido un Régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración, repatriación e inversión de rentas no declaradas.

2.2.5.1. Nociones preliminares

La finalidad de dicha norma es incrementar la recaudación, considerándose experiencias aplicadas en otros países, como en México, Chile, Argentina entre otros.

2.2.5.2. 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.

De acuerdo a lo fijado 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 el caso de una sociedad conyugal, se considera domiciliada si los dos miembros tienen la condición de domiciliado y en la sucesión indivisa.

2.2.5.3. 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) Renta determinada por el artículo 52° de la ley del IR (atribuible a la base de incrementos patrimoniales no justificados). Bajo este artículo no podrán justificarse las siguientes:
 - a. Donaciones recibidas sin escritura pública o comprobante fehaciente.
 - b. Utilidades de actividades ilícitas.
 - c. Ingreso al país de moneda extranjera no declarada y sustento de su procedencia.
 - d. Ingresos percibidos que estuvieran en manos del deudor tributario.
 - e. Otros ingresos que no acrediten la proveniencia del préstamo o no reúna las señales de condiciones que señala el reglamento.

2.2.5.4. Exclusiones

No podrán acogerse al régimen especial:

- a) Dinero no declarado fechas antes del 31 de dic el 2015, dinero que se haya encontrado en jurisdicciones catalogados como de alto riesgo o naciones no cooperantes.
- b) Personas que cuenten con sentencia por los delitos:
 - a. Delitos en la ley de delitos aduaneros Ley N.º 28008
 - b. Delitos previstos en la ley penal tributaria DL N° 813
 - c. Lavado de activos
 - d. Delitos que vulneren el DL N° 25475, delitos atribuibles al terrorismo.
 - e. Delitos que atenten contra la ley N° 30077, ley contra el crimen organizado.
 - f. Delitos como el secuestro, trata de personas, robo agravado, extorsión entre otras formas de agraviar a terceros y a la sociedad en común.
- 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. Se cataloga a funcionario público:
 - a. De elección popular, directa y universal
 - b. De designación transitoria
 - c. De designación o remoción
- d) Rentas no declaradas que se encuentren contenidas en una resolución debidamente notificada.
- e) Personas que antes del 31/12/2015 se hayan encontrado en países catalogados de altos riesgo como:
 - a. República islámica de Afganistán
 - b. Bosnia y Herzegovina
 - c. República Popular de Corea
 - d. Republica de Irak
 - e. República Islámica de Irán
 - f. República Árabe Siria
 - g. Republica de Uganda
 - h. Republica de Yemen
 - i. Republica de Vana tau

2.2.5.5. Procedimiento

Para acogerse al régimen se deberá:

- a) Presentar declaración jurada regulada por SUNAT, en la cual se señale los ingresos objeto de base imponible.
- b) Realizar el pago íntegro del impuesto declarado al día de la presentación de la declaración.

Con la declaración jurada y el pago se produce el acogimiento en modo automático frente al régimen, y no puede presentar declaraciones rectificatorias después de esa fecha

En caso la base imponible se encuentre en moneda extranjera, deberá de emplearse el tipo de cambio promedio de compra al 31 de diciembre 2015 publicado por la SBS.

2.2.5.6. Prescripción

En materia de rentas prescritas, el régimen solo hace referencia a las mismas, con respecto al pago íntegro del impuesto declarado.

La vigencia de Régimen sustitutorio fue hasta el 29 de diciembre del 2017, y permitió que las personas puedan acogerse y sinceren sus rentas no declaradas nacionales y las del exterior, y se precisó que la SUNAT tendrá el plazo de un año, contado desde el 1 de enero del 2018, para requerir la información relacionada a los requisitos para el acogimiento al régimen, siendo lo más resaltante de este régimen que los contribuyentes que decidieron acogerse obtuvieron los efectos de tener por cumplidas todas sus obligaciones tributarias respecto de esa declaración y no procederá la acción penal por esa rentas, incluso la de lavado de activos derivado del delito de defraudación tributaria o aduanera (Alva, Mamani, & Reyes, Delitos Tributarios, Anàlisis de la Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado., 2018).

2.2.6. Igualdad Tributaria

Patòn (2013), define que la igualdad tributaria no significa una limitación al legislador para establecer distinciones entre los contribuyentes, al contrario, éstas habrán de ser introducidas si se quiere alcanzar el fin de justicia que se proclama como cierre de la configuración del sistema tributario en su conjunto. La incardinación del principio de igualdad tributaria impone atender al fin de justicia que reclama el texto constitucional. Los beneficios fiscales no se justifican por el mero hecho de perseguir objetivos razonables en el ámbito económico, del urbanismo o política social o medioambiental, sino que el legislador está obligado a ponderar hasta qué punto tales fines justifican que decaiga el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas. Desde esta perspectiva, no parecen generarse inconvenientes para aceptar la desigualdad de tratamiento que conllevan las bonificaciones fiscales de los impuestos siempre que se encuentre justificada por motivos de incentivar conductas proclives a la protección de otros bienes jurídicos constitucionales.

Según Bravo (2018), menciona que el Tribunal Fiscal reconoce que la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetara la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.

2.2.7. Derecho Penal y Tributario

Carvalho (2013), describe que el derecho penal, en cierto modo, es todavía menos intrusivo. La finalidad de la mayor parte de las reglas criminales es prohibir conductas consideradas ilícitas por el legislador, es decir, se exige la inacción por parte de los ciudadanos en relación a aquellas situaciones tipificadas como delitos o contravenciones. El derecho tributario, por otro lado, exige justamente la realización de innumerables conductas por parte de sus destinatarios (contribuyentes y responsables, personas físicas y jurídicas). Por lo tanto, es necesaria la intensa codificación de sus dispositivos, generando la complejidad que es casi universal en los sistemas tributarios particulares. Aún en países como los Estados Unidos, típico ejemplo del derecho consuetudinario, la legislación tributaria es difusa y extensa.

III. Metodología

3.1. Tipo y nivel de investigación

Esta investigación tiene un enfoque cualitativo y según Hernández, Fernandez, & Baptista (2014), da a conocer que esta presente investigación se ajusta a un tipo de estudio exploratorio ya que no existen muchos estudios acerca del tema, descriptiva por que se describirá cuáles son las condiciones bajo los contribuyentes se ajustan a la norma y por último explicativa, por que busca explicar por medio de teoría el impacto que tiene este régimen sustitutorio en la incidencia de desbalances patrimoniales.

3.2. Diseño de investigación

Hernández, Fernandez, & Baptista (2014), logra decirnos que el diseño que más se apega a la presente investigación es un diseño no experimental ya que la variable no se alterara a ningún estado, lo que se busca es observar que es lo que pasa sin alguna variación de la naturaleza de los datos.

3.3. Población, muestra y muestreo

Población y muestra:

Todas las personas que se acogieron al régimen sustitutorio del impuesto a la renta.

3.4. Criterios de selección

En esta presente investigación para poder tener nuestra muestra al margen de que la metodología sea censal, se usó criterios de selección:

Todos los contribuyentes que se acogieron al régimen sustitutorio de impuesto a la renta en el periodo de plazo que establece el decreto legislativo conocida en muchos casos como la repatriación de capitales.

3.5. Operacionalización de variables

Variable independiente: El incremento Patrimonial No justificado

Variable dependiente: Régimen sustitutorio del Impuesto a la Renta

<i>Variable</i>	<i>Definición Conceptual</i>	<i>Dimensiones</i>	<i>Indicadores</i>
Variable dependiente Incremento patrimonial no justificado	El incremento patrimonial no justificado no consiste en una definición legal, sino que parte del hecho de ser una figura denominada presunción legal relativa, lo que en términos del Derecho sería una presunción de tipo juris tantum, la cual admite necesariamente una prueba en contrario.	Reglamento del impuesto a la Renta Artículo 60°	Patrimonio Pasivos Patrimonio inicial Patrimonio final Variación patrimonial Consumo Signos exteriores de riqueza
		Impuesto a la renta	Artículo 52° y artículo 92°
Variable independiente Régimen sustitutorio	Régimen que permite la repatriación de capitales adquiridos en el exterior del país, antes del 31/12/2015, cuya función principal es recaudadora, esquema aplicable en otros países.	Base imponible Exclusiones Repatriación de la inversión	Proporcionalidad Restricción en aplicabilidad Montos Beneficios

3.6. Técnicas e instrumentos de recolección de datos Recolección de datos secundarios

Maldonado (2015), en su libro metodología de la investigación avala que, para recolectar datos secundarios, se recomienda el análisis documental que también reúne dentro de ellos el análisis de fichas, formatos y cuestionarios, pautas de entrevistas, lista de cotejos y filmaciones, en este caso se analizaran normas, jurisprudencia y la cantidad de personas que se acogieron a este régimen.

3.7. Procedimientos

Por el hecho de apegarse a una metodología de censo es que se debe de analizar todos los datos que se puedan obtener, se empieza a recopilar información de principales fuentes de información primaria como la SUNAT, donde se podrá comprobar las condiciones para acogerse a este nuevo régimen y datos de las personas que lograron acogerse en el periodo de tiempo establecido después del 2015.

3.8. Plan de procesamiento y análisis de datos

1. Este objetivo se alcanzará mediante un plan de procesamiento y un análisis plenamente documentario del Decreto Legislativo y las normas a fines a esta.
2. Mediante un análisis documental y prospectivo de las personas que se acogieron al régimen sustitutorio, en ese periodo.
3. Por medio de un análisis documental de la legislación comparada.
4. Mediante el análisis documental del artículo N°9 del Decreto Legislativo en el cual se establezcan ciertos criterios para el acogimiento y si estos fueran infringidos como podrían beneficiar al individuo.

3.9. Matriz de consistencia

<i>PROBLEMA</i>	<i>OBJETIVOS</i>	<i>JUSTIFICACIÓN</i>	<i>MARCO TEÓRICO</i>	<i>VARIABLES</i>	<i>DISEÑO METODOLÓGICO</i>
¿Cuál es la incidencia del Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta en el Incremento Patrimonial no Justificado?	<p>Objetivo General: Evaluar la incidencia del Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta en el Incremento Patrimonial No Justificado.</p> <p>Objetivos específicos: a) Analizar la relación del Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta y el incremento patrimonial no justificado. b) Explicar el resultado del acogimiento al Régimen Temporal y Sustitutorio del</p>	<p>- La SUNAT debe realizar su actividad de recaudación de impuestos respetando los mecanismos legales vigentes, y de esa manera la Administración Tributaria, trabajando de manera conjunta con otras instituciones públicas, pueda verificar y confirmar el origen lícito de los ingresos.</p> <p>- Es importante tener en cuenta que existen paraísos fiscales los</p>	<p>Incremento Patrimonial Régimen Sustitutorio Impuesto a la Renta Igualdad tributaria Derecho penal y tributario</p>	<p>Variable dependiente: El incremento Patrimonial No justificado</p> <p>Variable independiente: Régimen sustitutorio del Impuesto a la Renta</p>	<p>Tipo de Investigación Cualitativa - Exploratoria - Descriptiva</p> <p>Diseño de la investigación No experimental</p> <p>Técnicas de Investigación Análisis documental</p>

	<p>Impuesto a la Renta, año 2017</p> <p>c) Analizar legislación comparada respecto a la aplicación de la Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas.</p> <p>d) Evaluar el efecto inmediato que tendría para los contribuyentes que no se acogieron correctamente al Régimen Sustitutorio.</p>	<p>cuales tienen un sistema tributario muy bajo o nula imposición, en la cual protegen información de personas jurídicas o naturales, que pueden dedicarse a actividades ilegales, debido a todo esto se observa que se corre el riesgo de que estas actividades a través del acogimiento al régimen se legalicen ya que no se sabe a ciencia cierta su procedencia.</p>			
--	---	--	--	--	--

3.10. Consideraciones éticas

La investigación se realizó teniendo en cuenta todas las garantías del caso y sobre todo manteniendo la reserva tributaria, por lo cual se opta por las personas que se acogen al régimen sustitutorio sin importar la procedencia si es lícito o ilícito la cuestión en análisis es que se hayan acogido al régimen.

La información que se recolectará se mantendrá en páginas de transparencia para dar a entender que el uso de datos en esta presente investigación no tiene el calificativo de dudosos y fraguados. Por lo cual se termina diciendo que la presente investigación no da riesgo alguno de para las personas que se acogieron a este régimen sustitutorio.

IV. Resultados y discusión

4.1. Resultados

4.1.1 Analizar la relación entre el Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta e incremento patrimonial no justificado.

En el Perú el régimen temporal y sustitutorio de la renta fue creado por la problemática de que la mayoría de los contribuyentes tenían algunas de sus rentas en el extranjero, ya sea indivisas o de otro tipo.

Y en lo cual el Bank for International Settlements reportó que, hasta finales del 2015, en depósitos del sistema bancario internacional había US\$ 6 mil millones de los cuales pertenecían a peruanos, y en la mayoría de estos capitales provenían de rentas que no fueron declaradas ni pagadas. Por cual esto obligó a que se establezcan herramientas de las cuales se pueda recibir información sobre las rentas en el exterior y asimismo los contribuyentes regularicen sus rentas que no declararon en el momento que lo debieron realizar.

En el artículo 1° del decreto legislativo tiene como objetivo crear un régimen temporal y sustitutorio del impuesto a la renta, el cual los contribuyentes domiciliados accedan a declarar, y asimismo repatriar e invertir en el Perú sus rentas generadas, pero que en su momento no fueron declaradas.

De tal modo el Incremento patrimonial no justificado es considerado como una presunción, como lo establece el artículo 52° de la ley del impuesto a la Renta, el cual se presume que aquellos los incrementos patrimoniales, que no logran ser sustentados por el deudor tributario, constituyen renta no declarada”. En consecuencia, los incrementos patrimoniales no se podrán justificar por: donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento, utilidades provenientes de actividades ilícitas, el ingreso de moneda extranjera al país, en la cual la procedencia no esté sustentada.

Por lo tanto, con respecto a lo descrito anteriormente, los contribuyentes pueden acogerse a este régimen por incrementos patrimoniales no justificados, ya que este será tomado

como una presunción, en la cual el incremento patrimonial será medido, a través de los signos de riqueza, las variaciones patrimoniales, adquisiciones y transferencia de bienes, entre otros.

Asimismo, en cuanto se determine el incremento patrimonial no justificado, la SUNAT realizara una verificación con anticipación a la documentación que el contribuyente presente, a fin de disponer si dichos fondos tienen origen de rentas por periodos anteriores al ejercicio 2016, y si el contribuyente señala que están relacionados a adquisición de bienes o la realización de consumos efectuados en el ejercicio en que se está fiscalizando, y en caso la SUNAT confirme que dichos fondos fueron utilizados de aquella manera, no se entenderá producido un incremento patrimonial, de lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial no justificado en caso que no se acredite.

En cuanto a la amnistía tributaria debía ampararse en dos aspectos primordiales como es, en la sencillez y claridad de su regulación legal, y así poder originar confianza y seguridad jurídica y tributaria, además de la obligación de cumplir con la reserva de la información, que el Estado obtendría al aplicar este decreto. Sin embargo, se cree que el gobierno peruano estuvo lejos del cumplimiento con estas condiciones, dado que se promulgo un base legal dificultosa, incompleta y contradictoria. Asimismo, se aplicó la palabra incremento patrimonial no justificado, en la cual no habría forma de sustentar su procedencia económica de los bienes o consumos, en consecuencia se referiría a un régimen múltiple que logro grabar el patrimonio del contribuyente.

Y finalmente existe una relación limitada entre el Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta y el Incremento Patrimonial No Justificado, porque el acogimiento a dicho régimen, implica no aplicar sanciones, ni cobrar intereses moratorios, además que se estableció que no se procederá o ejercerá la acción penal, respecto a los delitos tributarios, por parte del Ministerio Publico, ni la comunicación de indicios por parte de la administración tributaria, cuando se detecte, entre otros, el Incremento Patrimonial No Justificado.

4.1.2 Explicar el resultado del acogimiento al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta, año 2017

Con el acogimiento a este régimen los contribuyentes, al realizar sus declaraciones su aprobación fue automática a través de formulario virtual 1667 de la SUNAT, asimismo dejaron de pagar el 30% por dichas rentas, además de evitar pagar multas e intereses por tributos no declarados y pagados.

La amnistía tributaria se aplicó para aquellos contribuyentes que obtenían sus rentas no declaradas, en la cual los resultados de este proceso concluyo el 29 de diciembre del 2017, al obtener resultados se verifico que no se logró la meta trazada, ni el 50% de la recaudación planteada, pero si permitió ampliar la base tributaria en un número cercano a lo proyectado.

El monto declarado fue de S/ 11,046 millones, de los cuales llegaron a pagar S/ 1,006.62 millones de S/ 4,000 millones proyectados, este importe recaudado fue debido al acogimiento de 7,766 de los 8,000 contribuyentes proyectados por la SUNAT, lo cual implica una acogida de 97%.

Figura 1: Aplicación De La Repatriación antes de la culminación de Régimen



Fuente: SUNAT

Elaborado por PWC, DIAN, AFP

La mayor parte del monto acogido, corresponde a las declaraciones por rentas no declaradas o incrementos patrimoniales no justificados con una tasa impositiva del 10%, lo cual representa del total de las declaraciones un 70.43% (S/.7,780.00 millones), y por otro lado el restante un 29.57% (S/3,266 millones) corresponde a la repatriación de capitales a la que se aplicó un 7% y este dinero debería ser invertido en Perú por tres meses.

Respecto a la declaración de renta por S/. 7,780 millones en proporción sería que 5,470 se llegaron acoger a este régimen bajo la modalidad de rentas no declaradas o incrementos patrimoniales no justificados, por lo que representaría que la recaudación o el pago que realizaron los contribuyentes en su mayoría se debió a esta modalidad más que a la repatriación de capitales.

Tabla 2: Cuantía Del Acogimiento

MOTIVO	S/ MILLONES	PROPORCION	PERSONAS ACOGIDAS	TASA	IMPORTE PAGADO
<i>Rentas no declaradas o incrementos patrimoniales no</i>	S/. 7,780,000.00	70.43%	5,470.00	10%	S/. 778,000.00
<i>Repatriacion de capitales</i>	S/. 3,266,000.00	29.57%	2,296.00	7%	S/. 228,620.00
TOTAL	S/. 11,046,000.00	100%	7,766.00		S/. 1,006,620.00

Fuente: SUNAT

Elaboración propia

Las declaraciones de acogimiento serán fiscalizadas de acuerdo al criterio de SUNAT, el cual solo será realizado en el 2018, y la fiscalización internacional se dará en el 2019 realizando un cruce de información con 103 países, en su mayoría considerados paraísos fiscales.

Asimismo los motivos por lo que se dio una menor recaudación en este régimen se debe a que se aplicó el cobro de las rentas no declaradas a una menor base imponible y plazo, también se debió a los cambios que sufrió la norma a lo largo del plazo para repatriar, aunque el régimen comenzó en diciembre del 2016, las modificaciones se dieron en septiembre del 2017, faltando tres meses para que se acabara dicho acogimiento, por lo cual si se hubiese realizado antes de que se cumpla el plazo para la finalización de este régimen, el panorama hubiese sido otro.

Por otro lado, la recaudación tributaria creció en un 12.6% en diciembre del 2017, esto debido al ingreso del régimen sustitutorio del impuesto a la renta, y a pesar de que el monto cancelado por los contribuyentes no fue en su totalidad con respecto a sus declaraciones la recaudación aumento, así mismo indicar que el impuesto a la renta contribuyo en un 6%.

4.1.3 Analizar legislación comparada respecto a la aplicación de la Repatriación e Inversión de Rentas No Declaradas.

El Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta, ha sido un régimen aplicado en otros países de América Latina, mostrando así ser una medida muy efectiva de recaudación y de transparencia de la información.

➤ CHILE

En Chile la ley N°20780 artículo 24 creo el Sistema Voluntario y Extraordinario de Declaración de Bienes o Rentas, con vigencia desde el 1° de enero hasta el 31 de diciembre del 2015, en la cual establece una tasa preferencial aplicable a patrimonios previamente no declarados que se encontrasen o hayan sido obtenidos en el extranjero.

Por lo cual se propuso que aquellos contribuyentes que opten por declarar voluntariamente sus rentas que no hayan sido declaradas oportunamente, realicen un pago del 8% por única vez.

El beneficio establecido depende de ciertas reglas las cuales son:

- Se acogerán únicamente aquellos contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile anterior al 1 de enero de 2014.
- Los contribuyentes deberán autorizar al Servicio de Impuestos Internos, para solicitar información al sistema financiero sobre sus rentas declaradas.
- El contribuyente que acredite fehacientemente haber adquirido la denominación de propietario o beneficiario de bienes muebles nominativos, antes del 1° de enero del 2014.

- No podrán acogerse a este beneficio aquellas personas que hayan sido condenados, o sometidos a procesos por delitos tributarios, lavado de activos o por falsificación de dinero.
- Se encuentran excluidas aquellas rentas que se encuentren en países de alto riesgo o paraísos fiscales.

Procedimiento:

- Para poder acogerse al sistema se deberá presentar la Declaración jurada N° 1920, esta presentación puede ser realizada por el contribuyente o representantes legales. Además, se deberá presentar un inventario detallado para poder acreditar la procedencia de las rentas y bienes.
- Al realizarse la presentación, en un plazo de 5 días hábiles el Servicio de Impuestos Internos deberá emitir un giro de impuesto único, y en la cual el contribuyente deberá pagar en un plazo de 10 días siguientes.
- Una vez pagado el impuesto, el Servicio de Impuestos Internos tiene un plazo de 12 meses, para realizar la fiscalización del cumplimiento de la declaración del contribuyente.
- Pasado el tiempo de fiscalización, sin que el Servicio de Impuestos Internos notifique al contribuyente, prescribe de pleno derecho las facultades del Servicio de Impuestos Internos para revisión y fiscalización, caso contrario se haya emitido una resolución por incumplimiento, el impuesto pagado no habrá devolución al contribuyente.

Por lo tanto, el Servicio de Impuesto Internos presumirá el derecho de buena fe del contribuyente en relación a la omisión de la declaración o falta de cumplimiento de sus obligaciones, en la cual se liberará de responsabilidad civiles, penales y administrativas.

De tal manera el Régimen tiene limitaciones constitucionales como que el secreto bancario está regulado a nivel legal, y los convenios requieren aprobación del Congreso y tienen rango legal.

Finalmente, Las declaraciones de capitales que se dio el 1 de enero al 31 de diciembre del 2015, logro una recaudación de US\$ 1,502 millones que fue una cifra muy por encima a lo proyectado inicialmente que fue US\$ 128 millones, con capitales declarados de US\$ 19 mil

millones, lo recaudado por Chile se dio porque la tasa de acogimiento fue aplicada en una mayor base imponible y se acogieron cerca de 7,832 contribuyentes.

➤ ARGENTINA

La Ley 27260 establece un sinceramiento fiscal, en la cual se aprobó el Régimen de Declaración Voluntaria y Excepcional de Tenencia de Moneda y Bienes, con una vigencia desde el 25 de julio de 2016 hasta el 31 de marzo de 2017, en la cual fue un procedimiento voluntario y se recaudó 377,4 millones.

Es un régimen de acogimiento voluntario el cual va a permitir que se exteriorice la moneada nacional, extranjera y bienes en el país o exterior, pagando un impuesto con una tasa preferencial para cada caso específico. Este régimen va a facilitar que las personas naturales puedan repatriar los bienes o que estos permanezcan fuera del país. Además, un beneficio que origina es que el régimen da la posibilidad de invertir valores declarados en fondos comunes, que son designados a la economía real.

Pueden acogerse las personas naturales y jurídicas, residentes entre otros, con fecha al 31 de diciembre del 2015, en la cual realizarán la declaración por medio de un depósito sin tener la obligación de ingresarlo al país, pero caso contrario se quiere ingresar al país, se deberá efectuar un depósito en las instituciones financieras que estén autorizadas las cuales podrán habilitar una cuenta al nombre del contribuyente.

De igual forma, la declaración de tenencia de moneda nacional o extranjera se podrá realizar en efectivo en el país, depositando en entidades financieras autorizadas, con fecha límite el 31 de octubre 2016, este depósito deberá permanecer en la entidad financiera por un plazo no menor a seis meses, podrán ser retirado con el fin de comprar bienes muebles o inmuebles. Estos bienes muebles o inmuebles se podrán exteriorizar a través de una declaración jurada, en la cual los bienes deben figurar a nombre del contribuyente.

Se establecieron tasas reducidas para motivar a los contribuyentes a revelar la tenencia de rentas no declaradas, representadas en dinero, bienes inmuebles y acciones en ente del país o del exterior.

Las siguientes tasas son:

- 5%: Para bienes inmuebles en el país o fuera del país.
- 0%: Bienes con un valor menor a valor menor a \$305,000.
- 5%: Bienes, que su valor supere la suma de \$305,000 pero menor a \$800,000.

Por consiguiente, si el total de los bienes declarados supera \$800,000 sobre el valor de los bienes que no sean inmuebles:

- 10%: Declarados antes del 31 de diciembre de 2016 inclusive
- 15%: Declarados a partir el 1° de enero de 2017, hasta el 31 de marzo de 2017

Los beneficios de este régimen lo gozaran las personas que realizaron la declaración voluntaria y excepcional, de lo cual esto tendrá no efectos tributarios y penal ya que dichos sujetos tendrán liberación del incremento patrimonial no justificado, además se extinguirán de toda acción civil y penal, en violación a la Ley Penal Tributaria, penal cambiario, que dieran lugar por la falta de cumplimiento de sus obligaciones o estuvieran relacionadas a las rentas que generaron.

➤ COLOMBIA

Colombia con la Ley 1739 de 2014, creo un impuesto el cual tiene como objeto la normalización de activos omitidos en declaraciones tributarias o la eliminación de pasivos declarados sin justificación, en cual en el año 2017 con la misma ley este impuesto establece una tarifa del 13%, con una vigencia hasta el 31 de diciembre, el cual tiene como propósito evitar sanciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) que pueden ascender al 200% sobre el valor de las cifras que no se declararon o los pasivos por fuera de la realidad.

Cabe precisar que se considera a activos no declarados a aquellos no fueron comunicados ante la DIAN para así evitar el pago de impuestos, estos activos están constituidos

por cuentas bancarias extranjeras, entre otros. De tal forma los contribuyentes para evitar una mayor carga tributaria introducen pasivos inexistentes con el fin de disminuir sus impuestos.

Los contribuyentes o sujetos pasivos que pueden acogerse a esta norma son las personas naturales o jurídicas del impuesto a la renta. Asimismo, aquellas personas naturales que no sean residentes en el país o entidades extranjeras y su riqueza sean generada de manera directa o indirecta en el país, dado que tienen la obligación realizar su declaración y pagar el impuesto de normalización.

Por consiguiente, con el objetivo de que más sujetos pasivos se acojan a este impuesto, se brindó beneficios al acogerse a esta ley, como no tener sanciones por falta de cumplimiento, saneamiento fiscal y cambiario, los activos que sean declarados no serán utilizados para gravamen del mismo impuesto en periodos siguientes, y además no será objeto de exhibición pública, y no dará lugar a que se determine renta gravable.

A propósito, es importante indicar que en caso las inversiones financieras y activos fuera del país superen los 500,000 USD o equivalente a otra moneda, deben ser inscritos en el banco de la Republica, excepto aquellas compras de acciones que se realizan en la bolsa de valores a través de compañías exteriores.

Además, se debe tener en cuenta que el impuesto de normalización tributaria aumenta cada año, puesto que el contribuyente deja para luego liquidar su impuesto a la riqueza para el 2015 fue de 10%, 2016 de 11,5% y para el 2017 13%. El impuesto creado con esta ley solo es tributaria dado que los activos omitidos no implican legalización, ya sea si su procedencia fuera ilícita o estén relacionados con lavado de activos.

Por lo tanto, esta creación de impuesto para la normalización de los activos o también llamado repatriación de capitales estuvo vigente dos años desde el 2015 al 2017, en la cual logro una recaudación en 2,808 millones.

Tabla 3: Legislación Comparada de Regímenes Sustitutorio

	CHILE	ARGENTINA	COLOMBIA	PERU
REGIMEN	Sistema Voluntario y Extraordinario de Declaraciones de bienes y rentas.	Régimen de sinceramiento fiscal de moneda y bienes	Impuesto Complementario de Normalización Tributaria para reportar bienes no declarados o eliminar pasivos inexistentes.	Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta
TASAS	8%	0%, 5%,10% y 15%	13%	7% y 10%
BASE LEGAL	Art.24 de la Ley 20.780 - 2015	Ley 27260 – 22.07.16/31.03.17	Ley 1739 de 2014 aplicada en 2015 al 2017	Decreto Legislativo N°1264
SUJETOS A ACOGERSE	- Contribuyentes Domiciliados - Residentes establecidos o constituidos en Chile anterior al 1 de enero de 2014.	- Personas naturales - Sucesiones indivisas, - Personas jurídicas o domiciliadas residentes en el país.	- Personas naturales y jurídicas. - personas que no tengan residencia - Sociedades o entidades extranjeras.	- Personas naturales - Sucesiones indivisas y - Sociedades conyugales.

Fuente: Legislación Chile, Argentina y Colombia

Elaboración propia

Figura 2: Repatriación comparada entre Chile, Colombia, Argentina y Perú.

Fuente: PWC, DIAN, AFIP

Elaborado por PWC, DIAN, AFP

Como se puede apreciar en los países indicados también se ha dado esta norma, con mejores resultados a excepción de Argentina, que obtuvo una recaudación menor que Perú, mientras que Chile y Colombia, lograron una mayor recaudación.

4.1.4. Evaluar el efecto inmediato que tendría para los contribuyentes que no se acogieron correctamente al Régimen Sustitutorio.

El régimen estableció requisitos para el acogimiento al Régimen, lo cual está descrito en el artículo 8 del Decreto Legislativo.

Por lo tanto, se tiene que los sujetos debieron presentar su declaración jurada por las rentas no declaradas hasta el 29 de diciembre de 2017, y realizar el pago total del impuesto que corresponda a los ingresos netos percibidos que se registró en la declaración.

Al acogerse al régimen los contribuyentes comprenderán realizadas todas sus obligaciones tributarias del impuesto a la renta acerca de sus rentas no declaradas, por ese motivo tendrán como beneficio que estarán libres de multas e intereses por no declarar sus

rentas en su debido momento, y evitara como responsabilidad penal en relación a los delitos tributarios y aduaneros.

Tabla 4: Beneficios al acogimiento de Repatriación de Capitales

CONCEPTO	REGULARIZACIÓN GENERAL	REPATRIACIÓN DE CAPITALES
Declaración jurada	Declaración por cada ejercicio no declarado	Declaración única
Tasa	Hasta el 30%	7% o 10% según corresponda
Multas	Si	No
Intereses	Si	No
Responsabilidad social	Si, de corresponder	No, en caso de delito tributario o aduanero
Fiscalización	SUNAT puede fiscalizar dentro del plazo de prescripción	SUNAT tiene el plazo de 1 año para revisar (2018)

Fuente: SUNAT

Elaborado por SUNAT

Las personas que cancelaron sus declaraciones tuvieron que cumplir con todos los requisitos establecidos, ya que serán fiscalizados en el transcurso del año 2018, y si al fiscalizar se verifica que no cumplieron con lo establecido por la norma, entonces tendrán que pagar la tasa real del impuesto a la renta.

Tabla 5: Efectos de los contribuyentes que no se acogieron correctamente

MOTIVO	EVASIÓN TRIBUTARIA	NO CUMPLIERON CON LOS REQUISITOS	IMPORTE DECLARADO	IMPORTE PAGADO	IMPORTE A CANCELAR	INTERESES
Rentas no declaradas o incrementos patrimoniales no	57%	3,118	S/. 4,434,600.00	S/. 443,460.00	S/. 886,920.00	S/. 127,716.48
Repatriación de capitales		1,309	S/. 1,861,620.00	S/. 130,313.00	S/. 428,172.60	S/. 61,656.85

Fuente: SUNAT

Elaboración Propia

De esa manera se proyecta que de los S/7 780,000.00 monto declarado por incremento patrimonial no justificado, un 57% la cual es la tasa de evasión tributaria de impuesto a la renta (MEF 2018), por consiguiente sería que 3,118 personas que realizaron su declaración por un importe total de S/4 434,600 no cumplieron con dichos requisitos, por lo tanto, estos tendrán que pagar el 30% de dicho monto declarado, dado que es la tasa real del Impuesto a la Renta,

al momento de acogerse al régimen, llegaron a cancelar el 10% (S/ 443,460) en consecuencia tendrán que pagar el 20% (S/ 886,920) más los intereses generados que sería un total de S/ 127,716.48 aplicando una tasa del 0.04%. De igual manera sucede con la repatriación de capitales si los contribuyentes no cumplen con los requisitos solicitados.

El no acogimiento correcto, origina que el contribuyente pague más impuesto al que el régimen propuesto, y además genere multas e interés transcurridos desde la fecha en que finalizó el régimen.

4.2. Discusión

Se realizó el análisis de la cuantía y acogimiento de los contribuyentes al régimen sustitutorio que por esta razón se obtuvo como resultados que cerca de 8,000 personas se acogieron, de las cuales declararon sus rentas en una base imponible que ascendió a S/11,046 y cancelaron S/1,136 millones. En la cual la mayor recaudación se originó por rentas no declaradas de incremento patrimonial no justificado, es así que se refleja una gran incidencia del mencionado régimen para que las personas puedan acogerse por rentas de incremento patrimonial no justificado y declaren sus rentas. Por lo tanto la SUNAT (2018) a través de su página pública que el monto cancelado no era el que esperan, por el contrario ellos tenían como base el pago de las rentas no declaradas aproximadamente a S/4,000 millones, dado que dieron como incentivo tasas menores para que los contribuyentes puedan acogerse, pero se cuestiona que no se llegó a la meta establecida por la Administración Tributaria debido a que el Régimen Sustitutorio fue modificado algunos artículos (Ver Anexo 1), faltando 3 meses para el término de dicha amnistía tributaria, además que se aplicó las rentas no declaradas a una menor base.

Se analizó el efecto que tendría para aquellos contribuyentes que no se acogieron de acuerdo a los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo 1264, en la cual según el Ministerio de Economía y Finanzas (2018), indicó que se tiene un 57% de evasión tributaria de impuesto a la renta, por lo tanto, se tiene que 3,118 personas no declararían de la manera correcta sus rentas no declaradas, por lo tanto, perderían los beneficios que obtuvieron.

V. Conclusiones

- El Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta respecto al Incremento Patrimonial no Justificado presenta una incidencia positiva porque ha permitido que los contribuyentes subsanen su incumplimiento respecto al impuesto a la renta con menores tasas y mayores beneficios.
- El incremento Patrimonial no Justificado está relacionado al régimen Sustitutorio del impuesto a la renta porque se subsume como parte de la base imponible de dicho régimen.
- El acogimiento al Régimen por incremento patrimonial no Justificado, logró una gran recaudación sin llegar a determinar a ciencia cierta la procedencia de las rentas.
- El Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta fue aplicado en otros países como Chile, Colombia y Argentina, logrando una mejor recaudación comparada con Perú, a excepción de Argentina que a pesar de tener diferentes tasas no obtuvo buenos resultados.
- Los contribuyentes que no se acogieron correctamente al Régimen Sustitutorio del Impuesto a la Renta 2017, por cuanto no sustentaron el incremento patrimonial no justificado perderán los beneficios obtenidos en el acogimiento al régimen.

VI. Recomendaciones

- La SUNAT debe seguir creando normas para que los contribuyentes puedan sincerar las rentas, y de esa manera se contribuye a la disminución de la evasión tributaria.
- Plantear que la Administración Tributaria difunda en forma masiva por las redes sociales casos sobre la normativa y tratamiento de rentas por incremento patrimonial no Justificado, y de esa manera los contribuyentes puedan tener la información adecuada, para cumplir con sus obligaciones tributarias.
- Convendría que la SUNAT siga verificando y fiscalizando la procedencia de las rentas presuntas por incremento patrimonial no justificado, ya que puede generar ocultamiento de actividades ilícitas.
- Se recomienda que la Administración Tributaria analice la elaboración y diseño de la aplicación de las normas dadas en países latinoamericanos y trate de adaptarlas a la realidad del Perú.
- Los contribuyentes deben tener los documentos sustentatorios de todos sus ingresos y egresos, para que de esa manera la Administración Tributaria al momento de realizar la fiscalización, el contribuyente pueda sustentar sus rentas.

VII. Lista de Referencia

Alva, M. (2009). *Blog de Mario Alva Mateucci*. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/11/26/el-incremento-patrimonial-no-justificado-cuando-se-configura/>

Alva, M. (2012). Obtenido de Blog de Mario Alva Mateucci: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/03/01/el-impuesto-a-la-renta-y-las-teorias-que-determinan-su-afectacion/>

Alva, M., Mamani, Y., & Reyes, V. (2018). *Delitos Tributarios, Anàlisis de la Ley Penal Tributaria, Incremento Patrimonial No Justificado*. Lima: Instituto Pacifico SAC.

Bravo, J. (2018). *Derecho tributario reflexiones*. Editores jurista.

Carvalho, C. (2013). *Teoria de la Desicòn Tributaria*. Sao Paulo Brasil: Editora Saraiva.

Castro, L. (2014). *Manual Practico de Fiscalizaciòn Tributaria*. Lima: Pacifico Editores SAC.

Hernàndez , R., Fernandez , C., & Baptista , P. (2014). *Metodologìa de la investigacion*. Mexico: McGraw-Hill Education.

Kastillo, L. (03 de 2015). *Determinacion Presuntiva del Impuesto a la Renta a Personas Naturales por Incremento Injustificado de Patrimonio para su Implementaciòn por parte del servicio de rentas internas del Ecuador*. Quito, Ecuador: Tesis para Optar al Titulo de Magister en Administracion Tributaria.

Ley 20.780. (s.f.). *Articulo 24 Transitorio: Sistema Voluntario y Extraordinario de Declaracion de Bienes o Rentas en el extranjero* . Chile.

Ley 27260. (s.f.). *Regimen de Declaracion Voluntaria y Excepcional de Tenencia de Moneda y Bienes*. Argentina.

Lluncor, Y. (16 de 07 de 2015). *Análisis del Incremento Patrimonial no Justificado en la Legislación Peruana Tributaria durante el periodo 2012*. Chiclayo, Chiclayo, Perú: Tesis para optar el título de Contador Público.

Maldonado, J. (2015). *La metodología de Investigación - Fundamentos*.

Milla, N. (2013). *Auditoría Tributaria Preventiva en Personas Naturales con indicios de Desbalance Patrimonial o Incremento Patrimonial no Justificado para reducir la evasión*. Trujillo, Perú: Tesis para optar el título de Contador Público.

Muñoz, R. (11 de 2010). *La Tributación de las Ganancias Ilícitas y el Incremento Patrimonial no Justificado en el Ecuador*. Quito, Ecuador: Tesis Pregrado presentada como requisito para la obtención del Título de Abogado.

Olin, J. (2018). *Fiscalización del Incremento Patrimonial no Justificado de las personas naturales ante la SUNAT en la ciudad de Arequipa 2017*. Arequipa: Universidad Nacional de San Agustín.

Patón, G. (2013). *La aplicación del principio de Igualdad Tributaria*. España.

Plataforma Digital Única del Estado Peruano. (2017). Obtenido de <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/227480-267-2017-ef>

Robles, C. (2008). Impuesto a la Renta sobre las actividades ilícitas, a propósito de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el caso Hermoza Ríos. *Actualidad empresarial*, 2.

Samhan, F. (2017). *Derecho USMP*. Obtenido de http://www.derecho.usmp.edu.pe/sapere/ediciones/edicion_13/sumario/FIORELLA_SAMHAN.pdf

Sánchez, O. (2013). *Incremento Patrimonial No Justificado*. Lima: Grafica Delvi SRL.

Senado, S. d. (s.f.). Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html

SUNAT. (19 de FEBRERO de 2017). *Renta de personas naturales*, 32. Obtenido de http://renta.sunat.gob.pe/2017/assets/pdf/cartilla-personas-naturales_2017.pdf

SUNAT. (2018). Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/180-2018.pdf>

SUNAT. (s.f.). *Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Obtenido de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capxii.pdf>

VIII. Anexos

ANEXO 1

**MODIFICACIONES DEL REGLAMENTO DEL RÉGIMEN TEMPORAL Y
SUSTITUTORIO DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Mediante el Decreto Supremo N° 267 – 2017-EF, publicado el 10 de setiembre de 2017, se modificó el reglamento del Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta para la declaración de las rentas no declaradas.

D.S. 067-2017-EF	D.S. 267-2017-EF
	(vigente a partir del 11.09.2017)
Definiciones (Artículo 1° del Reglamento)	
Inciso reenumerado, actualmente es el c)	b) Consumos: A todas aquellas erogaciones de dinero efectuadas hasta el 31.12.2015 destinadas a gastos personales tales como alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, energía, recreación, entre otros, y/o a la adquisición de bienes y/o derechos que al 31.12.2015 no se reflejan en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación, entre otros. También se consideran consumos a los retiros efectuados hasta el 31.12.2015 de los fondos depositados en las cuentas de empresas del sistema financiero nacional o extranjero.
Base Imponible (Artículo 5° Reglamento)	
5.3. Tratándose de renta no declarada que constituya ganancias de capital, el ingreso neto se calculará deduciendo del monto determinado, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, el costo computable, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada. Para determinar el costo computable se considerará lo dispuesto en el penúltimo y último párrafos del artículo 20° y el artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1120.	5.3. Tratándose de renta no declarada que constituya ganancias de capital, el ingreso neto se calculará deduciendo del monto determinado, conforme a lo previsto en el párrafo anterior, el costo computable, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada no prescrita . Para determinar el costo computable se considerará lo dispuesto en el penúltimo y último párrafos del artículo 20° y el artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1120.
5.5. 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 lo siguiente:	
e) Cuando los bienes, derechos y/o dinero representen tanto rentas declaradas como rentas no declaradas, se considera el valor de adquisición o el importe del dinero que corresponda a las rentas no declaradas.	e) Cuando los bienes, derechos y/o dinero representen tanto rentas declaradas como rentas no declaradas, se considera el valor de adquisición o el importe del dinero que corresponda a las rentas no declaradas que el contribuyente declare como tal.
f) Tratándose de bienes, derechos y/o dinero que representen rentas no declaradas generadas por ganancias de capital, al valor de adquisición de los bienes y/o derechos o al importe del dinero se le deduce el costo computable del bien que generó dicha ganancia, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada.	f) Tratándose de bienes, derechos y/o dinero que representen rentas no declaradas generadas por ganancias de capital, al valor de adquisición de los bienes y/o derechos o al importe del dinero se le deduce el costo computable del bien que generó dicha ganancia, salvo que el importe de dicho costo constituya asimismo renta no declarada no prescrita.

<p>5.6. 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 equivalen al valor de adquisición de los bienes, derechos y/o dinero que el sujeto ha considerado para determinar dicha renta. Para estos efectos, resulta aplicable lo dispuesto en los literales a. al e. del párrafo anterior.</p>	<p>5.6. Tratándose de rentas no declaradas a que se refiere el párrafo 5.2 del artículo 5 del Decreto Legislativo (2), 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. A tal efecto, se consideran los bienes, derechos, dinero y consumos que el sujeto ha declarado para determinar dicha renta. Para efecto de los bienes, derechos y dinero antes mencionados resulta aplicable lo dispuesto en los literales a. al e. del párrafo 5.5. Si con posterioridad al acogimiento al Régimen, la SUNAT determina rentas por periodos anteriores al ejercicio 2016 y el sujeto señala que ellas están relacionadas con los bienes, derechos, dinero y consumos declarados como incremento patrimonial según lo previsto en este párrafo, aquella no podrá determinar deuda tributaria distinta, hasta el importe acogido al Régimen.</p>
<p>Requisitos para el Acogimiento al Régimen (Artículo 8° del Reglamento)</p>	
<p>Párrafo 8.1. a) Presentar hasta el 29 de diciembre de 2017, la declaración jurada en la que se debe señalar:</p>	
<p>i) Los ingresos netos percibidos que califican como rentas no declaradas y que están representados en bienes, derechos y/o dinero.</p>	<p>i) 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.</p>
<p>No existía</p>	<p>vi) Tratándose de dinero que al 31.12.2015 se hubiera encontrado depositado en cuentas mancomunadas, el nombre del sujeto que generó</p>
<p>Aprobación de Acogimiento al Régimen (Artículo 10° del Reglamento)</p>	
<p>10.3. 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.</p>	<p>10.3. 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.</p>

Sustento de la Información (Artículo 12° del Reglamento)	
12.1. 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 consignado en la declaración jurada, en el cual se aprecie la moneda de la cuenta <i>así como documento que acredite la fecha del último depósito efectuado hasta el 31.12.2015</i> 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.	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.
g) <i>De no contar con los documentos señalados en los literales 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 de diciembre de 2015, así 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.</i>	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(3).
h) <i>Documentos y/o comprobantes de pago que acrediten fehacientemente las rentas no declaradas, así como el costo computable en el caso de ganancias de capital.</i>	h) De no contar con los documentos señalados en los literales anteriores, excepto se trate del supuesto previsto en el literal c) (4), 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.
No existía	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 que tendrá carácter de declaración jurada.
No existía	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.
No existía	Párrafo 12.7. Los consumos estarán sustentados con la declaración jurada
Transferencia de los bienes y/o derechos (Artículo 14° del Reglamento)	
14.2 <i>Para efectos del párrafo anterior no es interpósita la persona, sociedad y/o entidad que califique como entidad controlada no domiciliada de acuerdo al artículo 112 de la Ley del Impuesto a la Renta.</i>	Derogado

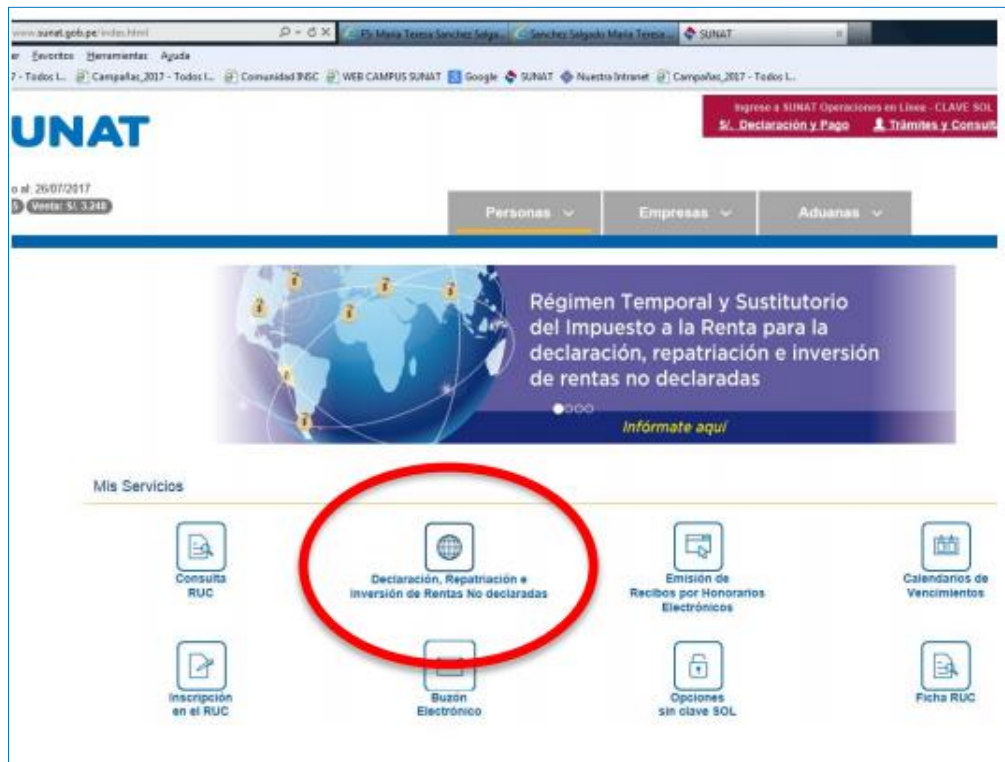
ANEXO 2

GUIA PARA UTILIZAR EL FORMULARIO VIRTUAL 1667

Los pasos que realizaron los contribuyentes para declaración de las rentas no declaradas, con el Formulario Virtual 1667.

Dos opciones para acceder

La primera



La segunda

The image is a screenshot of the SUNAT website. At the top, there is a browser address bar showing the URL <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas/menu/regen>. Below the browser, the SUNAT logo is visible on the left, and a navigation menu with 'Personas', 'Empresas', and 'Aduanas' is on the right. A red button labeled 'Ingresar a SUNAT Operaciones en Línea Si Declaración y Pago' is also present. The main content area features a breadcrumb trail: 'Inicio / Personas / Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta - Repatriación'. Below this, there are five buttons: 'Instrucciones para el llenado del Formulario 1667', 'Video Tutorial', 'Acceder al Formulario Virtual 1667' (circled in red), 'Envío de sustentos de la Declaración Jurada', and 'Consulta de Formulario'.

SUNAT

Personas Empresas Aduanas

Ingresar a SUNAT Operaciones en Línea Si Declaración y Pago Trámite

Inicio / Personas / Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta - Repatriación

Instrucciones para el llenado del Formulario 1667

Video Tutorial

Acceder al Formulario Virtual 1667

Envío de sustentos de la Declaración Jurada

Consulta de Formulario

Acceder a operaciones en línea

Consignar que no se encuentra excluido de acuerdo al artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1264

Formularios

Formulario Virtual N° 1667 - Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no declaradas

Este formulario tiene carácter de declaración jurada, para tal efecto **DECLARO BAJO JURAMENTO** lo siguiente:

- No tengo sentencia condenatoria vigente. ?
- No he sido funcionario público desde el año 2009 a la fecha. ?
- No tengo esposo (a), concubino (a), padres, hijos(as), suegro(a), yerno o nuera que hayan sido o sean funcionarios públicos desde el año 2009 a la fecha. ?
- Mi dinero, bienes o derechos al 31.12.2015 no provienen de Afganistán, Bosnia y Herzegovina, República Democrática de Corea, Irán, Irak, República Democrática de Laos, Siria, Uganda, República de Vanuatu y Yemen.
- La renta no declarada que quiero acoger no está contenida en una Resolución de Determinación.

Continuar

Se debe llenar:

1. Información de parientes
2. Declaración de rentas no declaradas.
3. Determinación y pago de la deuda.

Formulario Virtual N° 1667 - Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no declaradas

Información de parientes Declaración de rentas no declaradas Determinación y pago de la Deuda

Información de los parientes hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad. ?

Pariente	Tipo de Documento	Número de Documento	Eliminar

Agregar

1. Información de parientes

Formulario Virtual N° 1667 - Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no declaradas

Información de parientes | Declaración de rentas no declaradas | Determinación y pago de la Deuda

Información de los parientes hasta el primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad.

Pariente	Tipo de Documento	Número de Documento

Datos Pariente

Pariente:

Tipo de Documento:

Número de Documento:

Aceptar Cancelar

Agregar

2. Declaración de Rentas no Declaradas

Formulario Virtual N° 1667 - Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no declaradas

Información de parientes | Declaración de rentas no declaradas | Determinación y pago de la Deuda

Declarante: Número de celular: (+) Dirección correo electrónico: (+)

Representante legal:

Asesor tributario:

INGRESOS NETOS PERCIBIDOS QUE CALIFICAN COMO RENTA NO DECLARADA

	Cant. Registros	Base Imponible
Depósitos de dinero al 31.12.2015	0	S/. 0
Depósitos de dinero posteriores al 31.12.2015	0	S/. 0
Valores Mobiliarios	0	S/. 0
Bienes inmuebles	0	S/. 0
Bienes muebles	0	S/. 0
Fideicomisos, Trust y similares	0	S/. 0
Derechos crediticios y otros derechos	0	S/. 0
Consumos por incremento patrimonial no justificado al 31.12.2015	0	S/. 0
TOTALES	0	S/. 0

(*) Datos Obligatorios.

3. Determinación y pago de la deuda








Formulario Virtual N° 1667 - Declaración, Repatriación e Inversión de Rentas no declaradas


Información de parientes | Declaración de rentas no declaradas | Determinación y pago de la Deuda



MEDIOS DE PAGO

Base Imponible	326	S/. 100,000	?
Impuesto Resultante	329		?
Pagos previos	500	S/. 0	?
Saldo a Pagar	501		?
Importe a pagar	369		?

Luego de llenar el formulario, asegúrese de agregarlo a la BANDEJA.



Cargo en cuenta bancaria
Cargo en cuenta detracciones
Tarjeta de crédito o débito VISA
NPS

ANEXO 3

DISPOSICIONES PARA LA PRESENTACION Y NOTIFICACION MEDIANTE RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N°180-2018/SUNAT

La SUNAT, el 27 de julio de 2018 publico una Resolución de Superintendencia N°180-2018/SUNAT en la cual establece disposiciones para la presentación y notificación de determinados documentos para el procedimiento de fiscalización o de nulidad de oficio iniciados en relación al acogimiento al Régimen Temporal y Sustitutorio del Impuesto a la Renta, así como el pago derivado de la diferencia de tasas aplicables. La SUNAT puede requerir información respecto a los bienes, derechos y/o renta no declarada materia de acogimiento, así como aquella que permita al contribuyente acreditar la inversión realizada.

En cuanto a los contribuyentes de no presentar, presentar la información de forma incompleta o inexacta la información vinculada a la repatriación e inversión realizada, se tiene lo siguiente:

1. Presentación de descargos para la no exclusión del Régimen: Se ha previsto causales de exclusión, prohibiendo el acogimiento al Régimen a aquellas personas que tengan sentencia condenatoria por algún delito especificado en el Decreto, que tengan la calidad de funcionario público o pariente hasta el segundo grado de consanguinidad, que las rentas se encuentren en una resolución de determinación debidamente notificada o se encuentre en países de Alto Riesgo.
Se ha establecido que, con antelación a la declaración de la nulidad del acogimiento, la SUNAT notificara una carta de descargos con el fin de que el contribuyente, presente su información defensa en un plazo de cinco días. Los descargos deben ser presentados en el lugar que señale la carta de descargos o en forma virtual.
2. Presentación de documentos en el proceso de fiscalización: La información requerida por la Administración Tributaria deberá ser presentad en forma física o virtual, conforme señale el requerimiento.
3. Cargo de presentación de sustento: Cuando se realice la presentación de la documentación de forma virtual, el sistema emitirá un cargo de presentación, en la cual tendrá el número de orden, nombre y número de identidad del contribuyente, fecha y la hora en que genero la presentación y el detalle de la información¹, así como los archivos adjuntos.

4. Prorroga: La SUNAT dará un plazo de diez (10) días hábiles adicionales, con el fin de que el contribuyente pueda corregir la no presentación de la información que se le fue solicitada o caso contrario que no presento de forma completa.

5. Pago de la Diferencia de la tasa:
 - Con el fin de acreditar la repatriación e inversión de capitales, por la cual el contribuyente se acogió con una tasa del 7%, la Administración tributaria podrá requerir:
 - a) Documentos que acrediten la utilización del medio de pago, en la cual transfirió el dinero desde el exterior hasta una entidad financiera del Perú.
 - b) Documentos en la cual acrediten la que inversión realizada y el tiempo que estuvo en el país, y no podrá ser menor a tres meses.
 - c) Autenticar que el dinero repatriado proviene de transferencias de bienes y/o derechos, mediante documento que acredite la fecha de la transferencia, y el adquirente.
 - Si el contribuyente no cumpliera con la presentación de la documentación vinculada se le aplicara a la parte de la repatriación e inversión no sustentada la tasa del 10%, incluyendo intereses moratorios desde el 30 de diciembre de 2017 hasta la fecha efectiva del pago.