

## Contenido

INFORME TRIBUTARIO	El reconocimiento de impuestos pagados en el exterior: ¿qué es lo que debe conocer sobre la tasa media?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Aplicación del impuesto a la renta y del IGV en contratos de consorcio (Parte I)	I-7
	El procedimiento de cobranza coactiva	I-11
	Tratamiento tributario en operaciones de asistencia técnica con sujetos no domiciliados	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	¿Cuáles son los supuestos de los 'servicios digitales' afectos al impuesto a la renta? (Parte II)	I-18
	Régimen Especial de Renta (RER)	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	La deducibilidad de las deudas de cobranza dudosa supone que la provisión y el castigo no se realicen en el mismo ejercicio	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA INDICADORES TRIBUTARIOS	Gastos deducibles y no deducibles	I-25
		I-26



# El reconocimiento de impuestos pagados en el exterior: ¿qué es lo que debe conocer sobre la tasa media?

## Ficha Técnica

**Autor** : Dr. Mario Alva Matteucci

**Título** : El reconocimiento de impuestos pagados en el exterior: ¿qué es lo que debe conocer sobre la tasa media?

**Fuente** : Actualidad Empresarial N.º 361 - Segunda Quincena de Octubre 2016

## 1. Introducción

En un mundo globalizado ya no resulta difícil pensar que la remuneración de una persona o los ingresos que le correspondan a una persona jurídica domiciliada en el Perú, exclusivamente sean por la generación de rentas de fuente peruana únicamente. La movilidad de las personas y de los capitales incentiva en cierto modo la generación de ingresos a través de diversas fuentes, sean estas de fuente peruana o de fuente extranjera.

En este contexto apreciamos que la mayoría de Estados procura, al momento de dictar las reglas de afectación para determinar el ámbito jurisdiccional del impuesto a la renta, considerar criterios como el domicilio o residencia de las partes, como también aplica el criterio de ubicación de la fuente generadora de ingresos, entre los más recurrentes.

Es justamente en este punto que sucursales domiciliadas en el extranjero de empresas peruanas ubicadas en el Perú, al momento de generar ingresos que son declarados en el Perú como renta de

fuente extranjera que se debe adicionar a las rentas de fuente peruana, sufren una retención del impuesto a la renta por la percepción de ingresos en donde se encuentren ubicadas por la Administración tributaria del extranjero. Y en el Perú dichos ingresos sumados a la renta de fuente peruana incrementan el pago del impuesto a la renta en el Perú.

Sin embargo, el impuesto a la renta pagado en el exterior significa un menoscabo económico para el contribuyente. En este contexto, los Estados han ideado una figura que permite reconocer el impuesto a la renta pagado en el exterior como crédito en el país donde el contribuyente tiene su domicilio o residencia, lo que permite de este modo aplacar en parte el efecto impositivo. La misma figura se puede presentar en el caso de la generación de rentas de personas naturales por temas de trabajo.

El motivo del presente informe es revisar la doctrina relacionada con el reconocimiento del crédito aplicable por el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto a la renta del país donde domicilia el contribuyente. Posteriormente se revisará la legislación que trata sobre la tasa media.

A título personal, recuerdo que la primera vez que revisé el tema de la tasa media fue en un artículo que se publicó en la página Derecho del diario oficial *El Peruano* el 15 de agosto de 1994, cuando aún era bachiller en Derecho.

## 2. Criterios para determinar el ámbito de aplicación del impuesto a la renta

Al efectuar una consulta a la doctrina especializada, apreciamos que existen diversos criterios de vinculación que los Estados utilizan para poder determinar la base jurisdiccional del impuesto a la renta dentro de su territorio.

### 2.1. Criterios subjetivos

#### 2.1.1. Para el caso de las personas naturales

Dentro de los criterios de tipo subjetivo para el caso de las personas naturales, tenemos a la residencia o domicilio y la nacionalidad o ciudadanía.

- **Residencia o domicilio.** Entendido como el lugar donde vive o desarrolla la mayor parte de sus actividades una persona natural o el lugar de constitución de una persona jurídica. No se debe confundir con la figura del domicilio fiscal.
- **Nacionalidad o ciudadanía.** Este es un vínculo político y social que une a una persona ("nacional") con el Estado al que pertenece. Cabe indicar que este criterio no resulta aplicable a las personas jurídicas sino únicamente a las personas naturales. A manera de ejemplo, indicamos que este criterio lo utilizan, entre otros, los Estados Unidos de Norteamérica y las Filipinas.

### 2.1.2. Para el caso de las personas jurídicas

En el caso de las personas jurídicas, los criterios subjetivos para tomar en cuenta los criterios de vinculación son:

- Lugar de constitución
- Sede de dirección
- Sede de control

### 2.2. Criterios objetivos

Dentro de los criterios objetivos tenemos a la fuente.

#### Fuente

Este es quizá el criterio más utilizado en que se prioriza el lugar donde se está generando o produciendo la renta. En este punto podemos identificar tres criterios utilizados para la ubicación de la fuente.

**El primero** de ellos sería la ubicación física de bienes, capitales o actividades desarrolladas. En este punto resulta de importancia la revisión del texto del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. Dentro de este rubro encontramos a las rentas provenientes de los predios situados en el país, los capitales colocados en el territorio nacional, el trabajo personal realizado en el Perú, al igual que las actividades civiles o comerciales en el país, entre otras.

**El segundo** elemento utilizado en el caso de la fuente es el criterio del pagador, figura que es aplicable en el caso que se cumplan con cancelar desde el Perú, regalías, rentas de capitales, dividendos, rentas vitalicias y pensiones, montos de sueldos que empresas peruanas cumplan con cancelar a miembros de sus consejos que desarrollen actividades en el exterior del país, entre otros.

**El tercer** elemento está relacionado con el criterio aplicable por el uso o aprovechamiento en el mercado. En este rubro estarían los servicios digitales y la asistencia técnica.

Para mayor detalle recomendamos la lectura del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

### 3. Los problemas que se presentan cuando se considera el criterio de renta de fuente mundial

En aquellos Estados que consideran como criterio utilizado para definir la afectación tributaria relacionada con las ganancias respecto del impuesto a la renta, a través de la renta de fuente mundial, implica que un contribuyente domiciliado debe cumplir con efectuar el pago del impuesto a la renta por los ingresos generados en el territorio donde se encuentre domiciliado y debe adicionar los ingresos que se generaron en el exterior.

Al existir el criterio de afectación respecto de la totalidad de los ingresos (tanto del interior como del exterior), puede presentarse el caso de una doble imposición tributaria, sobre todo en aquellos ingresos generados en el exterior, toda vez que el territorio donde se encuentre la fuente afectará dichos ingresos con el impuesto a la renta.

Luego cuando el contribuyente incluya la ganancia obtenida en el exterior a su renta por declarar en el Perú, por la aplicación del criterio de renta de fuente mundial, cumplirá con el pago del impuesto a la renta, con lo cual pareciera que se presenta una doble afectación tributaria denominada también en la doctrina como doble imposición internacional (DII).

En ese mismo sentido apreciamos en la doctrina nacional a **NÚÑEZ CIALLELA**, quien precisa que **“la aplicación del criterio de renta de fuente mundial implica que los sujetos domiciliados en el Perú también se encuentran gravados por sus rentas de fuente extranjera, las mismas que deberán ser adicionadas a sus rentas de fuente peruana para calcular el Impuesto a la Renta.**

**En este sentido, la implementación del criterio de renta de fuente mundial genera un efecto favorable para las arcas fiscales del país debido a que, un sujeto domiciliado considera como rentas imponibles no solo aquellas de fuente peruana sino también, todas aquellas que provengan del exterior sin importar su fuente o su naturaleza”<sup>1</sup>.**

### 4. Las soluciones que se presentan para que se evite la doble imposición internacional

En el Perú, el artículo 6 del texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias, contiene las reglas para la determinación de la base jurisdiccional del mencionado impuesto y donde se establecen los criterios de vinculación utilizados por el Perú. Ellos son: (i) domicilio y (ii) fuente.

Es pertinente mencionar que los países exportadores de capital casi siempre consideran como criterio válido aplicable en la afectación tributaria del impuesto a la renta al domicilio. En sentido opuesto, los países importadores de capital utilizan mayormente como criterio aplicable a la fuente. De ahí que cuando se procura verificar cómo se determina la afectación tributaria de las ganancias obtenidas en un determinado territorio, exista una pugna por afectarlas cada uno con el criterio utilizado.

<sup>1</sup> NÚÑEZ CIALLELA, Fernando. *Compensación de Pérdidas de Fuente Extranjera*. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú. Cuadernos Tributarios N.º 30. Asociación Fiscal Internacional, junio 2010, p. 376.

Como hemos visto en el Perú se utilizan tanto el domicilio como la fuente. De allí la necesidad de delimitar claramente cuando existirá afectación tributaria por las operaciones realizadas por los denominados establecimientos permanentes

Frente a esta situación existen diversos criterios y métodos utilizados en la legislación de los Estados. Algunos son **medidas unilaterales como es el reconocimiento de créditos por los impuestos pagados en el exterior**, considerando en ciertos casos hasta un límite, dependiendo de la regulación interna. Este es el caso del crédito directo establecido en el literal e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con los artículos 52 y 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuales analizaremos más adelante.

Otra posibilidad son los **acuerdos de tipo bilateral**, en donde se ven involucrados dos Estados, los cuales a través del mecanismo de la negociación consiguen firmar un acuerdo que determinará cuál es el Estado que afectará las rentas y cuál renunciará al cobro de los tributos. En este caso tenemos los tratados celebrados entre los Estados para evitar la doble imposición tributaria.

Los países con los cuales el Perú ha celebrado<sup>2</sup> un convenio para evitar la doble imposición son Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza.

Una tercera posibilidad es la celebración de **acuerdos multilaterales** en donde varios Estados buscan un acuerdo común para evitar la doble imposición. Un ejemplo de ello es la Decisión 578 de la Comunidad Andina que incluye a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Cabe mencionar que no se incluye a Venezuela, porque este país se retiró de la Comunidad Andina en el año 2006.

**CABALLERO RUIZ** indica que el **“Perú utiliza como mecanismo unilateral para evitar situaciones de doble imposición, el sistema del crédito, por el cual permite a sus residentes aplicar contra el Impuesto a la Renta local aquellos impuestos pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera gravadas en nuestro país”<sup>3</sup>.**

En este contexto **CORES FERRADAS** indica que **“debe indicarse que desde una perspectiva de política fiscal existe consenso en el sentido de considerar al método del crédito como el más eficiente para evitar la doble imposición. Sin embargo, debe señalarse también**

<sup>2</sup> Es pertinente señalar que el Perú tuvo celebrado un convenio para evitar la doble imposición con Suecia, el cual estuvo vigente hasta el 2006, toda vez que Suecia denunció el tratado. Actualmente existen mecanismos de negociación entre ambas partes para poder celebrar un nuevo convenio.

<sup>3</sup> CABALLERO RUIZ, Tadeo. *Tratamiento de los créditos por Impuesto a la Renta abonados en el exterior*. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú. Cuadernos Tributarios N.º 30. Asociación Fiscal Internacional, junio 2010, p. 104.

que con la intención de evitar el uso indebido de la aplicación del crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero, los países han establecido una serie de complejas normas y limitaciones, las cuales dificultan la aplicación práctica”<sup>4</sup>.

VELÁSQUEZ VAINSTEIN indica sobre el tema lo siguiente: **“En cuanto al método del crédito por el impuesto pagado en el exterior, el más utilizado es el crédito ordinario, es decir, aquel que se aplica con un límite respecto al monto deducible: este no puede ser mayor que la tasa media aplicable en el país de residencia.**

**Hemos señalado también que el método del crédito busca obtener neutralidad en el país del inversionista; es decir, Neutralidad en la Exportación de Capitales (NEC) preservando el principio de capacidad económica real del sujeto pasivo, el que tributará por toda su renta sin importar de donde provenga.**

**Como es lógico, una desventaja de este método es el alto costo administrativo para recaudar y fiscalizar a los sujetos pasivos del impuesto, ya que se requiere coordinar a nivel de administraciones tributarias de los distintos Estados intervinientes”<sup>5</sup>.**

Resulta relevante la opinión de PICÓN GONZALES cuando menciona que el **“Perú utiliza como mecanismo unilateral para evitar situaciones de doble imposición, el sistema del crédito, por lo cual permite a sus residentes aplicar contra el Impuesto a la Renta local aquellos impuestos pagados en el exterior sobre las mismas rentas gravadas en nuestro país.**

**Si bien no conocemos algún estudio de política fiscal hecho por el Gobierno Peruano o alguna exposición de motivos que contemple las bondades y el sustento económico para haber adoptado el sistema de crédito, entendemos que al estar este recogido en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) implícitamente ha sido reconocido como el mejor mecanismo unilateral contra la doble tributación internacional aplicable a nuestra realidad”<sup>6</sup>.**

## 5. Análisis de la normativa relacionada con la tasa media en el impuesto a la renta

### 5.1. La Ley del Impuesto a la Renta

El artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta indica una serie de supuestos que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones que se refiere el artículo 79 de la misma norma, efectuarán una deducción de su impuesto.

Al efectuar una revisión del texto del literal e) de dicho artículo, se indica que forma parte de la deducción los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

PEÑA CASTILLO precisa sobre el tema que **“siguiendo la tendencia mayoritaria, la Ley del impuesto a la Renta peruana opera bajo el método del crédito ordinario, establecido en el literal e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta”<sup>7</sup>.**

Respecto de este tipo de reconocimiento del impuesto a la renta cancelado en el exterior a través de la figura del crédito, resulta interesante la opinión de LEÓN HUAYANCA cuando precisa que **“si bien nuestra normativa interna, reconoce el pago efectivo en el extranjero, en aras de no perder recaudación, ha establecido limitaciones de orden cuantitativo y temporal, con lo cual tenemos que el derecho reconocido para acreditar el Impuesto a la Renta pagado en el exterior es un derecho bastante restringido.**

**En ese contexto, es evidente que las limitaciones establecidas por nuestra norma impositiva estaría generando una doble imposición al impedir que el remanente del impuesto pagado en el extranjero y no aplicado contra el Impuesto a la Renta en Perú no se pueda ni compensar en ejercicios futuros ni solicitar su devolución; generando de esta forma una doble afectación a una misma renta, tanto por el país de la fuente como por el país de residencia o domicilio”<sup>8</sup>.**

El Tribunal Fiscal ha emitido la **RTF N.º 526-5-98** del 28 de agosto de 1998, según la cual se indica lo siguiente:

**“Para efectos del crédito contra el Impuesto a la Renta establecido en el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas originadas por el trabajo personal que un sujeto domiciliado realice en el extranjero constituyen rentas de fuente extranjera, salvo que se encuentren dentro de la excepción contemplada en el inciso c) del artículo 10 de la Ley (rentas de los miembros de los consejos u órganos administrativos)”**.

### 5.2. El reglamento de la ley del impuesto a la renta

La concordancia normativa la encontramos en el texto del artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en donde se indica que los conceptos previstos en el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen créditos contra el impuesto.

Específicamente el literal d) del artículo 52 precisa que a efectos de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta de fuente extranjera, o con la renta neta de tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46 de la misma. De existir pérdidas de ejercicios anteriores estas no se restarán de la renta neta.

Otra concordancia la encontramos en el texto del artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando considera las reglas aplicables al crédito por impuesto a la renta abonado en el exterior. En dicho artículo se indica que a efectos del crédito por impuesto a la renta abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. El crédito se concederá por todo el impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la ley.
2. Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta<sup>9</sup>; y
3. El crédito solo procederá cuando se acredite el pago del impuesto a la renta en el extranjero con documento fehaciente.

<sup>9</sup> En este punto debemos indicar que no se encontrarían contenidos dentro de este concepto a los tributos que gravan la propiedad inmobiliaria como es el caso del impuesto predial o su equivalente en el exterior, así como tampoco estarían incluidos los impuestos que gravan el consumo, como es el caso del impuesto al valor agregado (IVA), como tampoco los impuestos que gravan la distribución de los dividendos.

<sup>4</sup> CORES FERRADAS, Roberto. *El crédito por Impuesto a la Renta pagado en el extranjero*. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú. Cuadernos Tributarios N.º 30. Asociación Fiscal Internacional, junio 2010, pp. 67 y 68.

<sup>5</sup> VELÁSQUEZ VAINSTEIN, Sonia. *Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional*. Tesis para optar el grado de Magister en Derecho Tributario en la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima: 2012, p. 107.

<sup>6</sup> PICÓN GONZÁLEZ, Óscar. *Más allá de la regulación del crédito por impuestos pagados en el exterior*. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <[http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev45\\_OPG.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev45_OPG.pdf)> (consultado el 18 de octubre del 2016).

<sup>7</sup> PEÑA CASTILLO, Jenny. *“El crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero”*. Informe publicado en la revista *Actualidad Empresarial* N.º 335, segunda quincena de setiembre del 2015, p. 1-18.

<sup>8</sup> LEÓN HUAYANCA, Marisol. *“Criterio de Fuente y su aplicación a los dividendos, intereses y regalías”*. Informe publicado en el Libro *Homenaje a Victor Vargas Calderón*, 1.ª edición. Lima: Grupo Acrópolis, octubre 2012, pp. 551 y 552.



No será deducible el impuesto a la renta abonado en el exterior que grave los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, en la parte que estos correspondan a rentas que hubieran sido atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

## 6. Casos prácticos



### Caso N.º 1

#### Aplicación de la tasa media en el caso de la generación de rentas de trabajo y rentas de fuente extranjera

##### Enunciado

El señor Pedro Rubiños Elcorrobarrutia es un contador especializado en auditoría financiera de empresas mineras, cuenta con amplia experiencia en el rubro y trabaja en una empresa de servicios domiciliada en el Perú, con sede en la ciudad de Arequipa. Allí presta sus servicios como contador general, estando en planilla y percibiendo rentas de quinta categoría. Para efectos didácticos del presente ejemplo, consideramos que en el año 2016<sup>10</sup> la renta neta de quinta categoría ha sido de S/ 135,000. Adicionalmente percibió ingresos por cuarta categoría al dictar durante el año 2016 distintas conferencias en universidades públicas y privadas del Perú, obteniendo una renta neta por S/ 20,000.

También generó ingresos considerados como renta de fuente extranjera por el dictado de una conferencia sobre la aplicación de las NIIF en empresas mineras del Perú, conforme al siguiente detalle:

- Conferencia en la ciudad de Brisbane (Australia) el 27 de abril del 2016 percibiendo la suma de US\$ 1,200 y le efectuaron una retención de US\$ 288. El tipo de cambio para esa fecha era de S/ 3.287 la compra y la venta de S/ 3.290.

Cabe indicar que al tratarse de una acreencia de parte del contribuyente que generó la renta, se debe aplicar el tipo de cambio compra. Por lo que la suma total de US\$ 1,200 multiplicado por S/ 3.287 se obtiene como resultado final la suma de S/ 3,944.40, como renta de fuente extranjera.

El impuesto pagado en el exterior es de US\$ 288, por lo que al tipo de cambio de la fecha que se realizó dicho pago, la conversión sería así:

<sup>10</sup> Asumiendo para efectos didácticos que el ejercicio gravable 2016 ya concluyó.

$$\text{US\$ } 288 \times \text{S/ } 3.287 = \text{S/ } 946.66$$

##### Solución

Para poder realizar el cálculo de la tasa media aplicable debemos revisar la fórmula, la cual se detalla a continuación:

$$\text{Tasa media} = \frac{\text{Impuesto calculado}^{(*)}}{\text{RNT} + \text{RFE} + 7 \text{ UIT} + \text{PEA}} \times 100$$

##### Leyenda

- (\*) Proviene de calcular el impuesto de acuerdo a los tramos de 8 %, 14 %, 17 %, 20 % y 30 %
- RNT Renta neta del trabajo (renta neta de cuarta y quinta categoría)
- RFE Renta de fuente extranjera
- PEA Pérdida de ejercicios anteriores
- 7 UIT S/ 27,650

Reemplazando los datos indicados anteriormente en la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{24,086.38}{155,000 + 3,944.40 + 27,650 + 0} \times 100$$

Consignando las cantidades, tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{24,086.38}{186,594.40} \times 100$$

**Tasa media = 12.91 %**

##### Determinación del crédito

	Concepto	S/
A	Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	946.66
B	Límite máximo Renta de fuente extranjera x tasa media (S/ 3,944.40 x 12.91 %)	509.22
	Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	509.22

Conforme se aprecia en el presente caso, si bien la retención del impuesto a la renta que el señor Pedro Rubiños Elcorrobarrutia le efectuaron en el exterior fue por la suma de S/ 946.66, la tasa media obtenida aplicando las reglas del impuesto a la renta en el Perú, determinaron que solo se le puede reconocer como crédito contra el impuesto a la renta que le corresponda cancelar por la generación de sus rentas por el ejercicio 2016 es de S/ 509.22. Dicha cantidad debe ser consignada como crédito en la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2016 que le corresponda presentar en el año 2017, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 946.66 y S/ 509.22 (S/ 437.44) no puede ser utilizada en la

declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2016.

Es pertinente citar a **BASALLO RAMOS** cuando precisa lo siguiente: “[e]sto significa que si bien nuestra normativa interna, reconoce el pago efectuado en el extranjero, en aras de no perder recaudación, ha establecido limitaciones de orden cuantitativo y temporal, con lo cual tenemos que el derecho reconocido para acreditar el IR pagado en el exterior es un derecho bastante restringido”<sup>11</sup>.



### Caso N.º 2

#### Aplicación de la tasa media en el caso de la generación de rentas de naturaleza empresarial

##### Enunciado

Para efectos de la elaboración del presente caso se ha tomado en consideración que una empresa tiene presencia física en el territorio nacional y una sucursal ubicada en un territorio extranjero X, cuya tasa del impuesto a la renta empresarial es el 28 %.

Siguiendo con el ejemplo, asumimos que la empresa Perfiles Peruanos SA se encuentra domiciliada en Chiclayo en el Perú y se dedica a la instalación de puertas eléctricas.

En términos prácticos y solo para efectos didácticos, apreciamos que por sus actividades en el Perú durante todo el año 2016 obtuvo ingresos por S/ 8'000,000 y se justificaron gastos causales para el mantenimiento de la fuente productora por la suma de S/ 2'600,000. Obteniendo una renta neta de S/ 5'400,000. Como dato adicional se indica que la empresa no ha generado pérdidas tributarias ni tampoco arrastra pérdidas de ejercicios anteriores.

Además, tiene una sucursal ubicada en un país X<sup>12</sup> en donde todo el año 2016 generó rentas por la suma de S/ 3'000,000, tuvo gastos relacionados con el mantenimiento de la fuente productora por la suma de S/ 1'200,000, obteniendo de este modo una renta neta de S/ 1'800,000.

Sobre la base de la renta neta indicada anteriormente, la sucursal que se encuentra en el exterior, cumplió con el pago del impuesto a la renta en dicho

<sup>11</sup> BASALLO RAMOS, Carlos. El método de imputación directa para evitar la doble imposición en el CDI modelo OCDE frente a la Ley del Impuesto a la Renta a propósito de la limitación temporal contenida en la legislación interna, p. 391. Esta información puede ser consultada ingresando a la siguiente dirección web: <[http://www.ifaiperu.org/uploads/articles/318\\_03\\_bassallo.pdf](http://www.ifaiperu.org/uploads/articles/318_03_bassallo.pdf)> (consultado el 22 de octubre del 2016).

<sup>12</sup> Nuevamente para efectos didácticos consideramos los ingresos generados en el territorio X en soles.

territorio por la suma de S/ 504,000, al aplicar la tasa del 28 % sobre la renta neta. Dicho tributo se pagó en el mismo año de acuerdo con la legislación de dicho territorio, por lo que la sucursal cuenta con la documentación que acredita dicha cancelación.

En el Perú, al ser la empresa Perfiles Peruanos SA un sujeto domiciliado se le aplica el criterio de afectación tributaria por el íntegro de las rentas que obtenga, tanto en el territorio nacional como en el extranjero a través de la presencia de sucursales. También se menciona que la empresa no tiene pérdidas tributarias dentro del territorio nacional ni tampoco en su sucursal.

Con los datos antes indicados se necesita conocer cuál es el tratamiento tributario del reconocimiento de crédito por la obtención de la renta. Adicionalmente, se necesita conocer si es que el fisco peruano reconoce o no el monto del pago del impuesto a la renta cancelado en el extranjero en el Perú o no, a efectos de la determinación del impuesto a la renta que le corresponde declarar en el año 2017, respecto de las rentas generadas en todo el año 2016 por la totalidad de rentas de acuerdo al criterio de renta de fuente mundial.

**Solución**

Para poder realizar el cálculo de la tasa media aplicable debemos revisar la fórmula, la cual se detalla a continuación:

$$\text{Tasa media} = \frac{\text{Impuesto calculado}^{(*)}}{\text{RN} + \text{RFE} + \text{PEA}} \times 100$$

**Leyenda**

- (\*) Proviene de calcular el impuesto aplicando la tasa del 28 %<sup>13</sup> por la renta de fuente extranjera
- RNE Renta neta empresarial o de tercera categoría
- RFE Renta de fuente extranjera
- PEA Pérdida de ejercicios anteriores

Reemplazando los datos indicados anteriormente en la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{504,000}{5'400,000 + 1'800,000 + 0} \times 100$$

Consignando las cantidades tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{504,000}{7'200,000} \times 100$$

**Tasa media = 7 %**

<sup>13</sup> Se ha considerado en el ejemplo que la tasa empresarial del territorio X es 28%.

**Determinación del crédito**

	Concepto	S/
A	Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	504,000
B	Límite máximo Renta de fuente extranjera x tasa media (S/ 1'800,000 x 7 %)	126,000
	Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	126,000

Conforme se aprecia en el presente caso, si bien el pago del impuesto a la renta que la sucursal de la empresa Perfiles Peruanos SA ha realizado en el exterior ha sido por la suma de S/ 504,000, la tasa media obtenida aplicando las reglas del impuesto a la renta en el Perú, determinaron que solo se le puede reconocer como crédito contra el impuesto a la renta que le corresponde cancelar por la generación de sus rentas por el ejercicio 2016 la suma de S/ 126,000, dicha cantidad debe ser consignada como crédito en la declaración jurada anual del impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio 2016, que le corresponda presentar en el año 2017, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 504,000 y S/ 126,000 (S/ 378,000) no puede ser utilizado en la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio 2016.

**7. Informe de la Sunat que trata el tema de la aplicación de la tasa media en el impuesto a la renta**

**Informe N.º 074-2016-SUNAT/5D0000**

**Materia:**

Se plantea el caso de una empresa domiciliada en el Perú que tiene dos sucursales en dos países con los cuales no se ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, siendo que la sucursal A ha obtenido renta de fuente extranjera y la sucursal B, pérdida de fuente extranjera.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es posible arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera?
2. Para efectos de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿"las rentas obtenidas en el extranjero" a que alude dicho inciso se determinan sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51 de dicha ley, o, en su defecto, solo comprende los resultados de la sucursal A que ha obtenido renta neta de fuente extranjera y respecto de la cual se ha realizado el pago del Impuesto a la Renta?
3. A efectos de determinar los créditos por Impuesto a la Renta, ¿el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior com-

prende, además de los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores o la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta?

**Análisis:**

1. El artículo 51 de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país<sup>14</sup> sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de la referida ley. Añade que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Como se aprecia de la norma citada, para fines del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país que obtengan rentas de fuente peruana y extranjera determinarán por separado los resultados que arrojen sus respectivas fuentes productoras, y solo en caso de obtener renta neta de fuente extranjera, esta se agregará a la renta neta obtenida en el país; siendo que la suma constituirá la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto del ejercicio gravable que corresponde a dichos contribuyentes.

Nótese que la normativa del Impuesto a la Renta ha precisado que, en ningún caso, la pérdida neta de fuente extranjera sea compensable para determinar el impuesto del ejercicio gravable correspondiente, por lo que esta no puede incidir en la determinación de la renta neta imponible.

2. Ahora bien, en cuanto a la primera consulta, según lo establecido en el artículo 57 de la LIR, a los efectos de esta ley e l ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Añade dicho artículo que las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las normas que este señala; y que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

De la norma citada fluye que, en principio, para la determinación del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio gravable, solo se debe tener en cuenta las rentas y gastos que, conforme a lo dispuesto por el referido artículo, deben imputarse a dicho ejercicio gravable.

De otro lado, "La doctrina ha reconocido en la institución de la compensación de pérdidas una excepción al principio de independencia de ejercicios. En ese sentido, si bien a efectos fiscales y contables, los resultados de las actividades realizadas en uno y otro ejercicio se fijan con independencia de lo acontecido en períodos distintos del que se determina, en el caso de obtención de pérdidas se admite su compensación con resultados fiscales posteriores"<sup>15</sup>.

Al respecto, tratándose de empresas, la normativa del Impuesto a la Renta peruano solo ha previsto tal excepción para el caso de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana<sup>16</sup>, mas no para el supuesto de pérdidas de fuente extranjera.

<sup>14</sup> Es pertinente indicar que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la LIR, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes.

<sup>15</sup> FERNÁNDEZ ORICGI, ITALO. Las deducciones del Impuesto a la Renta. Lima: Palestra Editores, 2005.

<sup>16</sup> Conforme se ha regulado en el artículo 50 de la LIR.

Si bien el artículo 51 de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta empresarial extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana, dicha compensación solo se refiere a la de los resultados de esas fuentes productoras de renta extranjera del mismo ejercicio gravable.

En consecuencia, en cuanto a la primera consulta, se tiene que no corresponde arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera.

3. En cuanto a la segunda consulta, es pertinente indicar que el inciso e) del artículo 88 de la LIR señala que los contribuyentes o obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79<sup>17</sup>, deducirán de su impuesto, los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por dicha ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior; siendo que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el inciso d) del artículo 52 del Reglamento, para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 88 antes citado, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46 de la LIR. Agrega la norma que de existir pérdidas de ejercicios anteriores estas no se restarán de la renta neta.

Como se puede apreciar, la normativa del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes puedan deducir del Impuesto que les corresponda pagar en el país los impuestos a la renta efectivamente pagados en el extranjero, habiéndose previsto que el importe que no sea utilizado en el ejercicio gravable correspondiente, esto es, en el ejercicio en que se reconoce la renta gravada por tal impuesto, no puede ser compensado en otros ejercicios ni dar derecho a devolución alguna.

Además, se establece como uno de los límites de dicha deducción, que los impuestos a la renta abonados en el exterior no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero; siendo que, tratándose de empresas, dicha tasa media se obtiene de dividir el impuesto determinado (numerador) entre el resultado de la suma de la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera que corresponda, sin deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores (denominador), y multiplicando tal resultado por 100.

17 Según el cual, los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

Sobre el particular, toda vez que para efectos de la determinación de dicha tasa media se considera, entre otros, la renta neta de fuente extranjera, la cual conforme se ha indicado en el numeral 1 del presente informe, se obtiene luego de sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen las fuentes productoras de renta extranjera que tiene un contribuyente, se infiere que debe considerarse los eventuales resultados negativos (pérdidas) que hubiera obtenido en todas sus fuentes productoras de fuente extranjera, a fin de establecer dicha renta neta.

Así pues, cuando el mencionado inciso d) del artículo 52 del Reglamento, señala que por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, debe entenderse que esta no solo se refiere a la renta resultante de sus fuentes productoras respecto de las cuales se pagó el Impuesto a la Renta en el exterior, sino la renta neta de fuente extranjera obtenida como resultado de la compensación prevista en el artículo 51 de la LIR antes citado.

En ese sentido, para efectos de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, "las rentas obtenidas en el extranjero" a que alude dicho inciso, se determinarán sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51 de dicha ley.

4. Respecto a la tercera consulta, tal como ya se ha señalado, la normativa del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes puedan deducir del impuesto que les corresponda pagar en el país los impuestos a la renta efectivamente pagados en el extranjero.

Sobre el particular, cabe indicar que la LIR no contiene norma alguna que defina qué se entiende por impuesto efectivamente pagado (en el extranjero), para efectos de su utilización como crédito contra el Impuesto a la Renta peruano.

En ese sentido, para una aproximación a su significado<sup>18</sup>, debe mencionarse que esta Administración Tributaria ha señalado que según las normas y la doctrina, "el pago" es una forma de extinción de la obligación tributaria, el cual supone el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, debiendo realizarse en las condiciones y requisitos exigidos por las leyes a efecto que el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria<sup>19</sup>.

De otro lado, también se ha indicado:

Que una vez efectuada la compensación del crédito a favor por concepto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta contra el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), el monto materia de la misma corresponde al ITAN, al haber producido dicha compensación su efecto extintivo respecto de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto.

En este orden de ideas, el monto que por concepto del ITAN se hubiera cancelado efectivamente, sea mediante su pago o compensación, y que no hubiera sido aplicado contra los pagos a cuenta y/o de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio al

18 Es preciso señalar que si bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 27 del Código Tributario, el pago y la compensación son medios distintos por los que se extingue la obligación tributaria, toda vez que la expresión en cuestión es "el impuesto efectivamente pagado en el exterior", determinar su sentido y alcance no necesariamente se garantiza cuando solo se recurre a la legislación interna.

19 Informe N.º 016-2012-SUNAT/4B0000.

cual corresponde dicha cancelación, deberá regirse por la normatividad que lo regula<sup>20</sup>.

De lo antes señalado, se puede afirmar que cuando el inciso e) del artículo 88 de la LIR utiliza la expresión "impuesto efectivamente pagado en el exterior", alude a que el Impuesto a la Renta se haya cancelado realmente<sup>21</sup>; vale decir, que se haya cumplido realmente con la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria del Impuesto a la Renta, lo cual se produce mediante el pago propiamente dicho del referido impuesto y también mediante su compensación<sup>22</sup> con saldos a favor de ejercicios anteriores o con tributos distintos al propio impuesto, si la legislación del país de que se trate lo permite<sup>23</sup>.

En ese sentido, a efectos de determinar el crédito por Impuesto a la Renta pagado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior comprende los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores y también la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta, si la legislación del país de que se trate lo permite.

#### Conclusiones:

En el supuesto de una empresa domiciliada en el Perú que tiene dos sucursales en dos países con los cuales no se ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, siendo que la sucursal A ha obtenido renta de fuente extranjera y la sucursal B, pérdida de fuente extranjera:

1. No corresponde arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera.
2. Para efecto de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, "las rentas obtenidas en el extranjero" a que alude dicho inciso, se determinarán sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51 de dicha ley.
3. A efecto de determinar el crédito por Impuesto a la Renta pagado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior comprende los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores y también la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta, si la legislación del país de que se trate lo permite.

Lima, 14 ABR. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA  
Intendente Nacional

20 Informe N.º 099-2006-SUNAT/2B0000.

21 Según el Diccionario de la Real Academia Española efectivamente es un adverbio cuyo significado es "De manera efectiva o real" <<http://dle.rae.es/>>.

22 Modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, que consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente (Diccionario de la Real Academia Española).

23 Referencialmente, cabe señalar que el artículo 8 de la Ley N.º 28424, Ley que crea el ITAN, publicada el 21-12-2004 y normas modificatorias, establece que el monto "efectivamente pagado", sea total o parcialmente, por concepto del impuesto podrá utilizarse como crédito contra el Impuesto a la Renta; siendo que, según el inciso a) del artículo 9 de su reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, publicado el 16-02-2005, se entiende que el Impuesto ha sido "efectivamente pagado", cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.