

Contenido

INFORME ESPECIAL	Impuestos pagados en el exterior: ¿serán reconocidos en el Perú?	I-1
	Tratamiento contable y tributario de tasas especiales de depreciación (Parte final)	I-8
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	La tecnología de la información y las comunicaciones en el ámbito tributario	I-12
	Dividendos presuntos: una mirada a la distribución indirecta de rentas y sus consecuencias tributarias (Parte I)	I-16
	Declaración Anual de Operaciones con Terceros 2020	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Rentas de trabajo	I-21
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Reparto de dividendos a fondos de inversión: ¿resulta aplicable el CDI Perú-Chile?	I-23
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Retención del impuesto a la renta de no domiciliado	I-25
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



Impuestos pagados en el exterior: ¿serán reconocidos en el Perú?

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. ¿Cuáles son los criterios para determinar el ámbito de aplicación del impuesto a la renta? - 3. Los problemas que se presentan cuando se considera el criterio de renta de fuente mundial - 4. Las soluciones que se presentan para que se evite la doble imposición internacional - 5. Análisis de la normativa relacionada con la tasa media en el impuesto a la renta



RESUMEN

Si sujeto domiciliado en el Perú genera una renta en el exterior, esta debe considerarse como ingreso e incorporarla para efectos tributarios en el impuesto a la renta que le corresponda declarar en el Perú. Sin embargo, si dicho ingreso ya tuvo la afectación tributaria en el país o territorio donde se generó el mismo, corresponderá reconocer dicho pago como un crédito aplicable contra el impuesto a la renta en el Perú, pero hasta el límite de la denominada tasa media, la cual está consignada en el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Palabras clave: tasa media / impuestos en el exterior / renta extranjera / doble imposición / afectación tributaria / reconocimiento de impuestos

Recibido: 20-02-2021

Aprobado: 22-02-2021

Publicado en línea: 02-03-2021



ABSTRACT

If a subject domiciled in Peru generates income abroad, this must be considered as income and incorporated for tax purposes in the income tax that corresponds to declare in Peru. However, if said income already had the tax effect in the country or territory where it was generated, it will correspond to recognize said payment as an applicable credit against income tax in Peru, but up to the limit of the so-called average rate, which is consigned in article 88 of the Income Tax Law.

Keywords: average rate / taxes abroad / foreign income / double taxation / tax impact / tax recognition

Title: Taxes paid abroad: will they be recognized in Peru?

1. Introducción

En las actuales condiciones que vivimos, nos percatamos que formamos parte de un mundo globalizado, en el que, si bien las fronteras de los Estados existen físicamente, las operaciones comerciales realizadas, tanto por personas naturales como por empresas, procuran traspasarlas, sobre todo en la búsqueda de nuevos mercados. En este sentido, 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, sean exclusivamente por la generación de rentas de fuente peruana.

La movilidad de las personas al igual que los capitales incentiva en cierto modo la generación de ingresos a través de diversas fuentes, sean estas tanto de fuente peruana como extranjera.

En este contexto apreciamos que la mayor cantidad de Estados procura, al momento de dictar las reglas de afectación tributaria, para determinar el

ámbito jurisdiccional del impuesto a la renta, considerar diversos criterios como el domicilio o residencia de las partes; también aplican el criterio de ubicación de la fuente generadora de ingresos, entre los más recurrentes.

Es justamente en este punto que las empresas domiciliadas en el Perú, al momento de determinar el impuesto a la renta que les corresponda pagar, deben incorporar las ganancias obtenidas en el territorio nacional como aquellas rentas generadas en el exterior; ello debido a su condición de

^(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

domiciliadas, por lo que se debe tributar por la renta de fuente mundial.

Si embargo, debemos indicar que las rentas generadas en el exterior, en muchos casos, se encuentran sujetas a una retención del impuesto a la renta por la percepción de ingresos en el territorio extranjero, el cual implica en cierto modo un menoscabo en la capacidad económica del generador de los ingresos, sobre todo porque la utilidad obtenida en el exterior también debe tributar en el Perú, al tener la condición de domiciliado.

Respecto al tema, podemos indicar que en el Perú existen reglas aplicables para el reconocimiento del pago del impuesto a la renta cancelado en el exterior, a través de la figura denominada tasa media.

En este contexto, apreciamos que 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, permitiendo 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. ¿Cuáles son los 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, el domicilio y la nacionalidad o ciudadanía.

a) Residencia

Se constituye como el lugar donde una persona permanece con cierto grado de

estabilidad, pudiendo ser temporal o habitual. Su verificación es en parte fáctica, dado que se puede corroborar a través de una simple visita a dicho lugar.

Este criterio es utilizado, casi siempre, como un requisito para poder acceder a trámites relacionados con la naturalización o ciudadanía en un determinado país.

Es 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.

Es pertinente indicar que a nivel internacional la doctrina alude más al concepto de residencia que al del domicilio. Ello implicaría que en un futuro la legislación del impuesto a la renta en el Perú pueda incluir esta terminología, dejando dentro de un tiempo el uso del domicilio y prefiriendo el criterio de residencia.

En la doctrina nacional, apreciamos que RAMOS ÁNGELES indica que **“el criterio de residencia, también denominado de la universalidad o principio de gravamen bajo fuente mundial, sujeta a imposición por sus rentas de fuente nacional y extranjera a los sujetos que, con independencia de su nacionalidad o ciudadanía, tengan su residencia en el territorio del estado”**¹.

b) Domicilio

En el caso que la residencia adquiera una mayor permanencia y determine un carácter habitual del mismo por parte de la persona, ello generaría la existencia del domicilio. En lo que respecta a este tema, entendemos por **“[...] domicilio el lugar donde el contribuyente reside habitualmente, ya que a diferencia del criterio de nacionalidad, el domicilio tiene un sustento social, en tanto se fundamenta en que aquel que vive en determinada forma organizada de sociedad, debe contribuir a su financiamiento”**².

De este modo, se aprecia que la persona natural cuenta con una residencia con mayor arraigo, lo cual determina una mayor habitualidad y criterio de permanencia, que es un elemento para poder considerar que una persona tiene la calidad de domiciliado.

En el caso peruano, conforme lo indica el texto del literal b) del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta, si se trata de una persona natural se requiere que tenga

¹ RAMOS ÁNGELES, Jesús A. “Los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) suscritos por el Perú: algunos comentarios con ocasión a los convenios recientemente ratificados”, en la revista Informativo Caballero Bustamante, N.º 778, primera quincena de marzo del 2014, p. A2.

² INFORMATIVO CABALLERO BUSTAMANTE, Criterios de vinculación y su aplicación para calificar rentas de fuente peruana, 2011. Recuperado de <http://www.caballerobustamante.com.pe/plantilla/2011/Criterios_de_vinculacion_y_su_aplicacion.pdf> (consultado el 16-02-2021).

presencia física en el territorio nacional por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, en un periodo de doce meses; adquiriendo la calidad de domiciliado a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente al de cumplirse dicho plazo.

Coincidimos con MAMANI YUPANQUI, quien menciona:

*Se desprende que las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el Perú deberán tributar por la totalidad de sus rentas; es decir; deberán tributar por sus rentas de fuente mundial. En ese sentido, la Administración Tributaria tiene la potestad que exigir el pago tanto por las rentas que se generan en el Perú como las rentas que se generan en extranjero.*³

c) 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 en el mundo este criterio lo utilizan, entre otros, los Estados Unidos de Norteamérica y Filipinas.

En la doctrina peruana observamos que DE POMAR SHIROTA lo explica del siguiente modo:

Según este criterio, todos los “súbditos” de un estado se encuentran obligados en razón de su nacionalidad, a tributar por todas sus rentas y patrimonio, se encuentren o no residiendo en el estado del cual es nacional.

*En virtud a este criterio, resulta irrelevante el carácter de domiciliado o no domiciliado del sujeto pasivo, puesto que, se parte del principio que las obligaciones tributarias de una persona son parte de los deberes inherentes que tiene frente al estado, y del cual es nacional.*⁴

d) Centro de intereses vitales

Califica como un concepto indeterminado y alude a la permanencia de una persona en un determinado territorio, donde al menos mantenga relaciones personales, al igual que económicas mucho más estrechas.

Si se aprecia, es un distintivo mayor que se complementa con el criterio de residencia antes aludido. En este sentido, el centro de intereses vitales es **“el criterio legitimador del gravamen omnicomprensivo por parte de un Estado; esta es la**

³ MAMANI YUPANQUI, Yanet. “Impuesto a la renta sobre las rentas de fuente extranjera”, en el blog personal de la autora, con fecha 22-08-2018. Recuperado de <<http://yanetmy.blogspot.com/2018/08/impuesto-la-renta-sobre-las-rentasde.html>> (consultado el 16-02-2021).

⁴ DE POMAR SHIROTA, Miguel. “Derecho tributario y doble imposición internacional”, en Revista del IPDT, N.º 22, junio de 1992, p. 79. Recuperado de <http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev22_JMDPS.pdf> (consultado el 16-02-2021).

característica que puede justificar, hoy, la obligación personal de contribuir⁵.

Aquí podríamos observar algunos elementos, por ejemplo, el lugar dónde residen su cónyuge e hijos menores (en caso los tenga), como también el lugar donde realice la mayor cantidad de operaciones comerciales o de negocios, donde tiene registrada su tarjeta de crédito y/o débito.

Dentro del concepto amplio del “centro de intereses vitales”, el fisco también toma en cuenta el denominado “centro de intereses económicos”, el cual “será el lugar donde se ejerce una actividad profesional o empresarial o el lugar desde donde se gestiona el patrimonio”⁶.

Lo antes mencionado se confirma al verificar que “de acuerdo con diversa doctrina se considera que deben de ponderarse dos criterios: núcleo de las actividades económicas (administración y gestión de actividades) y núcleo de intereses económicos (localización de patrimonio y lugar de su gestión/administración)”⁷.

Es pertinente aclarar que, de acuerdo con la legislación del impuesto a la renta en el Perú, no se toma en consideración como criterios para determinar el ámbito de afectación tributaria a la nacionalidad o ciudadanía ni tampoco el centro de intereses vitales, anteriormente desarrollados.

2.1.2. Para el caso de las personas jurídicas

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

a) Lugar de constitución

Al momento en el cual una empresa se constituye, se debe identificar el lugar dónde ocurre ello, toda vez que se le aplicaría la legislación del territorio donde se realizan dichos trámites, por lo que se considerará nacional respecto de la localidad y país donde fue creada.

Lo antes indicado puede apreciarse mejor en el siguiente enunciado:

Por lo general se considera que las sociedades tienen la nacionalidad del Estado bajo cuya legislación se han constituido y al que deben su existencia jurídica, ya que incumbe al derecho interno determinar si una entidad tiene o no personalidad jurídica y cuáles son los efectos de esa determinación. En consecuencia, si una sociedad constituida

*con arreglo a la legislación de otro, una filial como persona jurídica separada, en principio las dos empresas tendrán nacionalidades diferentes a los efectos del derecho internacional.*⁸

b) Sede de dirección

Normalmente se asocia la idea de la sede de dirección de una empresa, cuando allí se encuentre el control y la dirección de sus actividades.

c) Sede de control

En lo que respecta a la sede de control de una empresa, ello está relacionado con el lugar donde se toman las más importantes decisiones de la empresa, al igual que la zona donde se encuentran los administradores de la misma o en donde se firman los contratos más importantes de la empresa.

2.2. Criterios objetivos

Dentro de los criterios objetivos tenemos a la fuente.

• Fuente

Este es quizás el criterio más utilizado donde 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.

En la doctrina extranjera, encontramos que GARCÍA MULLÍN indica con respecto a

este criterio que “el derecho a exigir tributo se fundamenta básicamente en la ‘pertenencia’ de la actividad o bien gravado, a la estructura económica de un determinado país”⁹.

Somos de la misma opinión que VILLAGRA y ZUZUNAGA, quienes indican:

*La soberanía tributaria de los países no se pone en duda cuando se trata de la tributación en función a la capacidad económica de las personas, en tal sentido, la aplicación del criterio de residencia resulta del consenso internacional, principalmente desde la perspectiva de los países exportadores de capital. Sin embargo, el principio de tributación en la fuente cobra mayor importancia en los países que no exportan capitales. La procedencia del gravamen bajo el criterio de residencia y el criterio de la fuente ha dado lugar a muchas discusiones plasmadas en una amplia doctrina que incluye las perspectivas jurídica y económica; dada su complejidad, no ha sido resuelta de forma definitiva hasta hoy. Además, se mezclan en ella argumentos de eficiencia en sentido económico, de equidad y de legitimidad en el ejercicio de la jurisdicción de los Estados.*¹⁰

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 respecto a 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).

5 CUBERO TUSO, Antonio M., “La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF”, en Cuadernos de Estudios Empresariales, N.º 5, Madrid: Servicio de Publicaciones Universidad Castilla la Mancha, 1995.

6 PORTAL MOBEXMA-MOBILITY & EXPAT MANAGEMENT, “La residencia fiscal, ¿quién es residente fiscal en España?”, publicado el 29-08-2016. Recuperado de <<https://www.mobexma.es/2016/08/29/la-residencia-fiscal-qui%C3%A9n-es-residente-fiscal-en-esp%C3%A1a/>> (consultado el 16-02-2021).

7 PORTAL VLEX, Resolución N.º 00/4574/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 18 de setiembre del 2018. Recuperado de <<https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/741974297>> (consultado el 16-02-2021).

8 NACIONES UNIDAS, Anuario de la Comisión de Derecho Internacional, 1995, vol. II, primera parte. Documentos del cuadragésimo séptimo período de sesiones, Ginebra, 2006, p. 179.

9 GARCÍA MULLÍN, Roque, “Impuesto sobre la renta. Teoría y técnica del impuesto”, Organización de Estados Americanos, Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), 1978, p. 39.

10 VILLAGRA CAYAMANA, Renée Antonieta y Fernando Enrique ZUZUNAGA DEL PINO, “Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica”, en la Revista Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho, N.º 72, 2014, p. 170.

En ese mismo sentido, apreciamos en la doctrina nacional a NÚÑEZ CIALLELA, quien precisa:

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.¹¹

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 el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias, contiene las reglas para la determinación de la base jurisdiccional del mencionado impuesto y dónde 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 como criterio aplicable mayormente a la fuente.

De allí 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.

Como hemos visto, en el Perú se utilizan tanto el domicilio como la fuente. De allí la necesidad de delimitar claramente cuándo 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.

¹¹ NÚÑEZ CIALLELA, Fernando, "Compensación de Pérdidas de Fuente Extranjera", en X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú, Cuadernos Tributarios, N.º 30, Asociación Fiscal Internacional, junio del 2010, p. 376.

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 celebrado¹² un convenio para evitar la doble imposición son Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal, Suiza y Japón.

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 578¹³ 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 2006.

En la doctrina nacional, 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"**¹⁴.

En este contexto, CORES FERRADAS indica:

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 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.¹⁵

Sobre el tema, VELÁSQUEZ VAINSTEIN señala:

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

¹² 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.

¹³ Si desea consultar el texto completo de la Decisión N.º 578 debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sice.oas.org/Trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>> (consultado el 16-02-2021).

¹⁴ CABALLERO RUIZ, Tadeo, "Tratamiento de los créditos por impuesto a la renta abonados en el exterior", en X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA-Perú, Cuadernos Tributarios, N.º 30, Asociación Fiscal Internacional, junio del 2010, p. 104.

¹⁵ 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.

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.¹⁶

Resulta relevante la opinión de PICÓN GONZALES, quien menciona:

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.¹⁷

Finalmente, SOTELO CASTAÑEDA precisa:

Este sistema es el mecanismo de tax credit a favor de contribuyentes domiciliados similar al de imputación íntegra, pero con un límite establecido por la tasa media que según la ley peruana le correspondería tributar a las rentas de fuente peruana. Este mecanismo no es el más favorable para el flujo de capitales del Perú hacia el exterior, toda vez que el impuesto que no se paga en el país en el cual se realiza la inversión (país extranjero), en virtud de incentivos que dicho país del exterior importador de capitales pueda conceder, se terminará pagando en el país exportador. Este crédito beneficia únicamente a sujetos domiciliados en el Perú, ya que los no domiciliados solo se encuentran afectos por las rentas que de fuente peruana obtengan, el impuesto a la renta que sobre dichas rentas abonen en el Perú constituirá muy probablemente crédito contra el impuesto sobre la renta que deban pagar en su país de origen o donde tengan domicilio o residencia.¹⁸

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

¹⁶ VELÁSQUEZ VAINSTEIN, Sonia, Los criterios de vinculación a propósito de la doble imposición internacional, tesis para optar el grado de magister en derecho tributario, Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2012, p. 107.

¹⁷ PICÓN GONZÁLEZ, Oscar, "Más allá de la regulación del crédito por impuestos pagados en el exterior", Recuperado de <http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev45_OPG.pdf> (consultado el 18-10-2016).

¹⁸ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo, "Doble imposición internacional", en la revista, Ius et Veritas, N.º 19, Lima, 1999, p. 156.

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.

El segundo párrafo del literal e) precisa que lo previsto en este inciso no se aplica a los impuestos abonados por la distribución de dividendos o utilidades cuando a estos resulte aplicable lo dispuesto por el inciso f)¹⁹.

Por su parte, 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”**²⁰.

En este orden de ideas, LIU ARÉVALO y VARGAS LEÓN precisan, con respecto al crédito, lo siguiente:

*Solo el valor del Impuesto a la Renta extranjero que se reclama como crédito contra el Impuesto a la Renta norteamericano ronda los \$ 50 billones de dólares al año. La realidad peruana es distinta y si nuestra legislación está en el estado actual es porque las operaciones internacionales de los contribuyentes peruanos tal vez todavía no sean lo suficientemente importantes como para que nuestra normativa le haya generado un problema a ellos o al fisco peruano. De otro lado, son evidentes las dificultades que tiene la administración tributaria peruana para fiscalizar las rentas de los contribuyentes peruanos en el exterior, lo que estaría generando una suerte de desuso de la figura del crédito e incidiendo en su pobre regulación.*²¹

Respecto a 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, quien precisa:

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 estarían 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.*²²

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

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 para efecto 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, para efecto 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 renta²³.
3. El crédito solo procederá cuando se acredite el pago del impuesto a la renta en el extranjero con documento fehaciente.

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.



Caso práctico N.º 1

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

El Sr. Felipe Hinojosa Camarena es un ingeniero civil peruano especializado en el rubro de edificaciones de acero. Cuenta con amplia experiencia en el rubro y trabaja en una empresa de construcciones domiciliada en el Perú, con sede en la ciudad de Caravelí (Arequipa), donde presta sus servicios como gerente del área de edificaciones, estando en planilla y percibiendo rentas de quinta categoría.

Para efectos didácticos del presente ejemplo, consideramos que en el 2020 la renta neta de quinta categoría ha sido de S/ 231,000. Adicionalmente percibió ingresos por cuarta categoría al prestar asesorías durante el 2020 a distintas empresas del Perú, al igual que el dictado de conferencias en gremios empresariales, obteniendo una renta neta por S/ 56,000.

También generó ingresos considerados como renta de fuente extranjera por el dictado de una conferencia sobre la utilización de perfiles de acero en la construcción de edificios, conforme al siguiente detalle:

- Conferencia en la ciudad de Madrid (España) el 11 de febrero del 2020. Percibe la suma de \$ 4,000, y le efectuaron una retención de del 22 % que equivale a \$ 880. El tipo de cambio para esa fecha era de S/ 3.392 la compra y la venta de S/ 3.394.

¹⁹ Este segundo párrafo fue incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1424 y vigente a partir del 01-01-2019.

²⁰ PEÑA CASTILLO, Jenny, Crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero, en la revista Actualidad Empresarial, N.º 335, Lima: segunda quincena de setiembre del 2015, p. 1-18.

²¹ LIU ARÉVALO, Rocío y VARGAS LEÓN, Luis, “El crédito por impuesto a la renta extranjero: comentarios y críticas a la ley peruana”, en la revista Ius et Veritas, N.º 33, agosto del 2006, p. 312.

²² LEÓN HUAYANCA, Marisol, “Criterio de fuente y su aplicación a los dividendos, intereses y regalías”, en el Libro Homenaje a Victor Vargas Calderón, 1.ª ed., Lima: Grupo Acropolis, octubre del 2012, pp. 551 y 552.

²³ 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.

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 tanto, de la suma total de \$ 4,000 multiplicado por S/ 3.392 se obtiene como resultado final la suma de S/ 13,568.00, que es la renta de fuente extranjera.

El impuesto pagado en el exterior es de \$ 880, por lo que al tipo de cambio de la fecha que se realizó dicho pago la conversión sería la siguiente:

$$\$ 880 \times S/ 3.392 = S/ 2,984.96$$

El total de ingresos del Sr. Felipe Hinojosa Camarena se encuentra conformado por las rentas de fuente peruana, que incluye a S/ 231,000 por rentas de quinta categoría y S/ 56,000 por rentas de cuarta categoría, además de S/ 13,568.00 por rentas de fuente extranjera generadas en España.

Solución

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

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

Donde

RNT : renta neta del trabajo (renta neta de cuarta y quinta categoría)

RFE : renta de fuente extranjera

PEA : pérdida de ejercicios anteriores

$$7 \text{ UIT } S/ 30,100 \text{ (la UIT del año 2020 es } S/ 4,300 \times 7 = S/ 30,100)$$

(*) Proviene de calcular el impuesto de acuerdo a los tramos del 8 %, 14 %, 17 %, 20% y 30 %.

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

$$\text{Tasa media} = \frac{41,565}{231,000 + 56,000 + 30,100 + 0} \times 100$$

Consignando las cantidades, tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{41,565.00}{317,100.00} \times 100$$

$$\text{Tasa media} = 13.11 \%$$

Determinación del crédito

	Concepto	S/
A	Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	2,984.96
	Límite máximo	
B	Renta de fuente extranjera x tasa media (S/ 13,568.00 x 13.11 %)	1,778.76
	Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	1,778.76

Conforme se observa en el presente caso, si bien la retención del impuesto a la renta que al Sr. Felipe Hinojosa Camarena le efectuaron en el exterior fue por la suma de S/ 2,984.96, 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 2020 es de S/ 1,778.76. Dicha cantidad debe ser consignada como crédito en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020 que le corresponda presentar en el 2021, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 2,984.96 y S/ 1,778.76, que es S/ 1,206.20, no puede ser utilizada en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020.

Es pertinente citar a BASALLO RAMOS, quien precisa que “[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”²⁴.



Caso práctico N.º 2

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

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 **Peruvian Foods SA** se encuentra domiciliada en la ciudad de Chimbote en el Perú y se dedica a la elaboración de alimentos marinos congelados y enlatados.

En términos prácticos y solo para efectos didácticos, apreciamos que por sus actividades en el Perú durante todo el 2020 obtuvo ingresos por S/ 14,000,000, y se justificaron gastos causales para el mantenimiento de la fuente productora por la suma de S/ 1,700,000, obteniendo una renta neta de S/ 12,300,000. Como dato adicional, se indica que la empresa no ha generado pérdidas tributarias por el ejercicio gravable 2020, pero sí arrastra la suma de S/ 600,000 por pérdidas de ejercicios anteriores.

Además, tiene una sucursal ubicada en el territorio extranjero X en donde todo el año 2020 generó rentas por la suma de S/ 4,000,000; tuvo gastos relacionados con el mantenimiento de la fuente productora por la suma de S/ 1,100,000, obteniendo de este modo una renta neta de S/ 2,900,000.

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 territorio por la suma de S/ 812,000, al aplicar la tasa del 28 % sobre la renta neta. El mencionado tributo se pagó en el mismo año de acuerdo con la legislación del territorio referido, por lo que la sucursal cuenta con la documentación que acredita tal cancelación.

En el Perú, al ser la empresa **Peruvian Foods SA** un sujeto domiciliado en el Perú, 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 tiene pérdidas tributarias dentro del territorio nacional arrastrables de ejercicios anteriores al 2020 por la suma de S/ 600,000.

El total de ingresos de la empresa **Peruvian Foods SA** se encuentra conformado por las rentas de fuente peruana, que incluye a S/ 12,300,000 y S/ 2,900,000 por rentas de fuente extranjera.

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 deter-

²⁴ 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. Recuperado de <https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/318_03_bassallo-1.pdf> (consultado el 21-02-2021).

minación del impuesto a la renta que le corresponde declarar en el 2021, respecto de las rentas generadas en todo el 2020 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:

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

Donde

RNE : renta neta empresarial o de tercera categoría

RFE : renta de fuente extranjera

PEA : pérdida de ejercicios anteriores

(*) Proviene de calcular el impuesto aplicando la tasa del 29.5 % sobre la totalidad de los ingresos.

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

$$\text{Tasa media} = \frac{4,484,000}{12,300,000 + 2,900,000 + 600,000} \times 100$$

Consignando las cantidades, tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{4,484,000}{15,800,000} \times 100$$

$$\text{Tasa media} = 28.38 \%$$

Determinación del crédito

	Concepto	S/
A	Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	812,000
	Límite máximo	
B	Renta de fuente extranjera x tasa media (S/ 2,900,000 x 28.38 %)	823,020
	Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	812,000

Conforme se aprecia en el presente caso, si bien por aplicación de la tasa media se obtiene la suma de S/ 823,020, solo se podrá utilizar el monto efectivamente pagado en el exterior que es de S/ 812,000, toda vez que es el menor.

En este sentido, la cantidad de S/ 812,000 debe ser consignada como crédito en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2020, que le corresponda presentar en el 2021, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 823,020 y S/ 812,000 (S/ 11,020) no puede ser utilizado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2020.

En este punto, observamos que BASALLO indica lo siguiente: **“Nótese que el exceso del Impuesto pagado en el exterior que quede sin acreditar no puede ser compensado en otros ejercicios ni recuperado vía devolución, siendo evidente que la ley peruana, disposición interna, busca no disminuir el IR que grava rentas de fuente peruana”**²⁵.

Con respecto a este tema, PEÑA ÁLVAREZ menciona:

La fórmula más habitual consiste en que el Estado de residencia deduce de la cuota a pagar el impuesto satisfecho al Estado en el que se originó la renta. Esta deducción tiene como límite el importe del impuesto exigido en el Estado de residencia por esas rentas exteriores. Como resultado podemos resumir que, con una fórmula de este tipo, cuando el impuesto

²⁵ BASALLO RAMOS, Carlos. “El método de imputación 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 extranjera”, p. 400. Recuperado de <https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/318_03_bassallo-1.pdf> (consultado el 17-02-2021).

*del Estado de residencia es mayor la cuota ingresada en el Estado en el que está situada la fuente productora de renta es deducida, eliminando la doble imposición. Si el Estado origen de la renta tiene una carga fiscal superior al Estado de residencia, la aplicación de este procedimiento determinará que solo ingresará en este Estado, lo cual también evita la duplicidad de gravámenes por la misma renta.*²⁶

• Informes de la Sunat que tratan el tema de la aplicación de la tasa media en el impuesto a la renta

Informe N.° 023-2015-SUNAT/5D0000²⁷

Las conclusiones del Informe N.° 023-2015-SUNAT/5D0000, de fecha 10 de febrero del 2015 son las siguientes:

1. El Impuesto a la Renta empresarial pagado en el país en que se ha establecido una sucursal constituye crédito contra el Impuesto a la Renta que corresponde pagar a la persona jurídica domiciliada en el Perú que tiene dicha sucursal.
2. No corresponde aplicar como crédito contra el Impuesto a la Renta peruano, el impuesto pagado en el país donde se ha establecido la sucursal, si el pago se efectuó después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de la empresa domiciliada en el Perú.
3. El Impuesto a la Renta pagado en el exterior con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta peruano por exigencia de la normativa legal del país donde se ha establecido la sucursal, constituye gasto deducible para la determinación de la renta neta de fuente extranjera de la empresa domiciliada en el Perú.

Informe N.° 074-2016-SUNAT/5D0000²⁸

Las conclusiones del Informe N.° 074-2016-SUNAT/5D0000, de fecha 14 de abril del 2016 son las siguientes:

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 arastrar 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.

Es interesante revisar el Informe N.° 135-2019-SUNAT/7T00000, de fecha 27-09-2019, cuyas conclusiones señalan lo siguiente:

Conclusiones

Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría, en relación con el crédito contra el impuesto a la renta por impuesto abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, por rentas obtenidas en el extranjero sobre cuyo importe se tiene que aplicar la tasa media a que el mencionado inciso se refiere:

- a) Debe entenderse la “renta neta global de fuente extranjera” a que aluden los artículos 51 y 51-A de la LIR.
- b) La referida renta de fuente extranjera es la totalidad de la renta neta de fuente extranjera, sea que esté integrada por rentas que han sido objeto de retención del impuesto o no.²⁹

²⁶ PEÑA ÁLVAREZ, Fernando. “La Fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública”, en Manual de Fiscalidad Internacional, Madrid: Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 33.

²⁷ Si se desea revisar el contenido completo del Informe se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i023-2015.pdf>> (consultado el 19-10-2016).

²⁸ Si se desea revisar el contenido completo del Informe se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i074-2016.pdf>> (consultado el 19-10-2016).

²⁹ Si se desea consultar el informe emitido por la Sunat en su integridad, debe ingresar a la siguiente dirección web: <<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i135-2019-7T00000.pdf>> (consultado el 16-02-2021).