

Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cómo se aplica la tasa media en el impuesto a la renta?	I-1
	¿Qué significa "declarar cifras y datos falsos"?	I-5
	Cuando la Sunat acelera: medidas cautelares en procesos judiciales	I-9
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Determinación del nuevo coeficiente y uso de saldos a favor del impuesto a la renta de 3.ª categoría	I-13
	¿A quién le solicito la devolución de las retenciones efectuadas en exceso por mi empleador? ¿A la Sunat o a mi empleador?	I-17
	Sire. Procedimiento para el reemplazo de la propuesta de la Sunat (2025) - paso a paso	I-21
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Aplicación y excepciones del sistema de detracciones en servicios de transporte y carga	I-25
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Ejecución de sentencias judiciales: competencias de la sala o juez que conoce el proceso en primer grado	I-26
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Responsabilidad solidaria de los representantes legales	I-28
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-29

¿Cómo se aplica la tasa media en el impuesto a la renta?

Mario Alva Matteucci(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. Análisis de la normativa relacionada con la tasa media en el impuesto a la renta - 3. Casos prácticos



RESUMEN

Si un sujeto domiciliado en el Perú genera una renta en el exterior, debe considerarla 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: 19-12-2024

Aprobado: 20-12-2024

Publicado en línea: 04-01-2025



ABSTRACT

If a taxpayer domiciled in Peru generates income abroad, it must consider it as income and include it for tax purposes in the income tax that must be declared in Peru. However, if such income has already been taxed in the country or territory where it was generated, such payment must be recognized as a credit applicable against income tax in Peru, but up to the limit of the so-called average rate, which is set forth in article 88 of the Income Tax Law.

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

Title: How is The Average Rate Applied to Income Tax?

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, 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, exclusivamente sean por la generación de rentas de fuente peruana únicamente.

(*) Abogado por la PUCP. Magister en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria por la UNMSM.

La movilidad de las personas, al igual que los capitales, incentiva en cierto modo la generación de ingresos a través de diversas fuentes, sean estos de fuente peruana como de fuente 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 domiciliadas, por lo que se debe tributar por la renta de fuente mundial.

Sin 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.

Sobre el 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.

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

2.1. ¿Qué indica la Ley del Impuesto a la Renta?

Al efectuar una revisión del texto del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciamos que allí se presentan una serie de supuestos por el que los contribuyentes¹, efectuarán una deducción de su impuesto a la renta que les corresponda cancelar al fisco.

Conforme al literal e) del citado artículo, observamos que allí 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.

Cabe indicar 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.

El texto del segundo párrafo del literal e) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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)².

Es interesante revisar la opinión de PEÑA CASTILLO quien 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”³.

1 Estén obligados o no a presentar las declaraciones juradas que se refiere el artículo 79 de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

3 PEÑA CASTILLO, Jenny. “Crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero”. Actualidad Empresarial, N.º 335, Lima: 2.ª quincena de setiembre del 2015, p. 1-18.

Otra opinión sobre el tema materia de análisis lo indican LIU ARÉVALO y VARGAS LEÓN quienes 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 US\$ 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.*⁴

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 cuando precisa lo siguiente:

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.*⁵

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).

2.2. ¿Qué indica el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta?

El artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 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

4 Liu Arévalo, Rocío y Vargas León, Luis. “El crédito por impuesto a la renta extranjero: comentarios y críticas a la ley peruana”. *Ius et veritas*, N.º 33. Agosto del 2006, p. 312.

5 LEÓN HUAYANCA, Marysol. “Criterio de fuente y su aplicación a los dividendos, intereses y regalías”. Libro Homenaje a Víctor Vargas Calderón. 1.ª ed. Lima: Grupo Acrópolis. 2012, pp. 551-552.

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 misma⁶. 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:

- El crédito se concederá por todo el impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley;
- los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y
- 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.

3. Casos prácticos



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 señor Walter Susanibar Huaraca es un ingeniero ambiental peruano especializado en el rubro de sostenibilidad, cuenta con amplia experiencia en el rubro y trabaja en una empresa que protege el medio ambiente, con sede en la ciudad de Contumazá, Cajamarca. Allí presta sus servicios como supervisor del área de Protección Ambiental, estando en planilla y percibiendo rentas de quinta categoría.

Para efectos didácticos del presente caso, consideramos que en el año 2024 la renta neta de quinta categoría ha sido de S/ 362,000. Adicionalmente, percibió ingresos por cuarta categoría al prestar asesorías durante el año 2024 a distintas empresas del Perú, al igual que el dictado de conferencias en instituciones públicas y privadas obteniendo una renta neta por S/ 72,000.

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 Rabat (Marruecos) el 11 de mayo del 2024 percibiendo la suma de \$ 6,300 y

le efectuaron una retención de 22 % que equivale a \$ 1,386. El tipo de cambio para esa fecha era de S/ 3.701 la compra y la venta de S/ 3.708.

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 \$ 6,300 multiplicado por S/ 3.701 se obtiene como resultado final la suma de S/ 23,316.30, como renta de fuente extranjera.

El impuesto pagado en el exterior es de \$ 1,386, por lo que al tipo de cambio de la fecha que se realizó dicho pago, la conversión sería así:

$$\$ 1,386 \times S/ 3.701 = S/ 5,129.59$$

El total de ingresos del señor Walter Susanibar Huaraca, se encuentra conformado por las rentas de fuente peruana, que incluye a S/ 362,000 por rentas de quinta categoría y S/ 72,000 por rentas de cuarta categoría, además de S/ 23,316.30 por rentas de fuente extranjera generadas en Marruecos.

Solución

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

$$\text{Tasa media} = \frac{\text{Impuesto calculado}^{(*)}}{\text{RNT} + \text{RFE} + 7 \text{ UIT} + \text{Hasta 3 UIT}^{(**)}} \times 100$$

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/ 36,050 (La UIT del año 2024 es S/ 5,150 X 7 = S/ 36,050)

(**) Hasta 3 UIT en caso corresponda

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

$$\text{Tasa media} = \frac{56,952.90}{362,000 + 72,000 + 36,050 + 0} \times 100$$

Consignando las cantidades, tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{56,952.90}{470,050} \times 100$$

$$\text{Tasa media} = 12.12 \%$$

• Determinación del crédito

Concepto	S/
A Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	5,129.59
B Límite máximo = Renta de fuente extranjera x Tasa media (S/ 23,316.30 x 12.12 %)	2,825.94
Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	2,825.94

Conforme se aprecia en el presente caso, si bien la retención del impuesto a la renta que el señor Walter Susanibar Huaraca le efectuaron en el exterior fue por la suma de S/ 5,129.59, la tasa media obtenida aplicando las reglas del impuesto a la renta en el Perú, determinaron que solo

⁶ La deducción que señala el artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a las 7 UIT al igual que las 3 UIT adicionales.

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 2024 es de S/ 2,825.94. Dicha cantidad debe ser consignada como crédito en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024 que le corresponda presentar en el año 2025, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 5,129.59 y S/ 2,825.94 que es S/ 2,303.65 **no puede ser utilizada en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024**, toda vez que ha excedido el límite de la tasa media.



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 caso, asumimos que la empresa **Confecciones e Hilados Peruanos SA** se encuentra domiciliada en la ciudad de Arequipa en el Perú y se dedica a la elaboración de tejidos y ropa de lana.

En términos prácticos y solo para efectos didácticos, apreciamos que por sus actividades en el Perú durante todo el año 2024 obtuvo ingresos por S/ 17,000,000 y se justificaron gastos causales para el mantenimiento de la fuente productora por la suma de S/ 2,350,000. Obteniendo una renta neta de S/ 14,650,000. Como dato adicional se indica que la empresa no ha generado pérdidas tributarias por el ejercicio gravable 2024, pero si arrastra la suma de S/ 800,000 por pérdidas de ejercicios anteriores.

Además, tiene una sucursal ubicada en el territorio extranjero X en donde todo el año 2024 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/ 1,900,000, obteniendo de este modo una renta neta de S/ 1,100,000.

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/ 308,000, 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 **Confecciones e Hilados Peruanos 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 año 2024 por la suma de S/ 800,000.

El total de ingresos de la empresa **Confecciones e Hilados Peruanos SA** se encuentra conformado por las rentas de fuente peruana, que incluye a S/ 14,650,000 y S/ 1,100,000 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 determinación del impuesto a la renta que le corresponde declarar en el año 2025, respecto de las rentas generadas en todo el año 2024 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:

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

Legenda:

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

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:

$$\text{Tasa media} = \frac{4,646,250}{14,650,000 + 1,100,000 + 800,000} \times 100$$

Consignando las cantidades, tendríamos lo siguiente:

$$\text{Tasa media} = \frac{4,646,250}{16,550,000} \times 100$$

$$\text{Tasa media} = 28.07 \%$$

• Determinación del crédito

Concepto	S/
A Monto del impuesto efectivamente pagado en el exterior	308,000
B Limite máximo = Renta de fuente extranjera x Tasa media (S/ 1,100,000 x 28.07 %)	308,770
Crédito a deducir es el monto menor entre A y B	308,000

Conforme se aprecia en el presente caso, si bien por aplicación de la tasa media se obtiene la suma de S/ 308,770, solo se podrá utilizar el monto efectivamente pagado en el exterior que es de S/ 308,000, toda vez que es el menor.

En este sentido, la cantidad de S/ 308,000 debe ser consignada como crédito en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2024, que le corresponda presentar en el año 2025, de acuerdo con el cronograma que para tal efecto apruebe y publique la Sunat.

La diferencia entre S/ 308,770 y S/ 308,000 (S/ 770) no puede ser utilizado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2024, toda vez que ha excedido el límite de la tasa media.