

El Crédito por Impuesto a la Renta Pagado en el Extranjero

*Roberto Cores Ferradas**
Ponente Individual

INTRODUCCIÓN

Según lo dispone la Ley del Impuesto a la Renta los contribuyentes domiciliados se encuentran sometidos a imposición en el Perú respecto de las rentas de fuente mundial. Por ende, las personas residentes en el Perú tributan en el Perú respecto de sus rentas de fuente peruana (aquellas comprendidas en los Artículos 9 al 12 de la Ley del Impuesto a la Renta); así como, por las rentas cuya fuente se encuentra ubicada en el extranjero.

Sobre el particular, debe tenerse presente que la mayoría de los países utilizan como factores de conexión a la residencia y a la fuente de la renta.

Consecuentemente, rentas de fuente extranjera obtenidas por sujetos residentes en el Perú, se encuentran sometidas a imposición tanto en el Perú (como país de residencia) como en el país donde la renta tiene su fuente. De esta manera, se genera un efecto de doble imposición.

La doble imposición puede ser generada por diversos factores; entre los cuales destacan los siguientes:

- Conflictos fuente-fuente: Dos o más países consideran que la fuente está ubicada en su respectiva jurisdicción y, por consiguiente, ambos consideran que tienen derecho a gravar la misma renta. A manera de ejemplo, un determinado país podría señalar que la renta tiene su fuente en este país, en atención al lugar de prestación del servicio; mientras que el otro país considera que la fuente está en su jurisdicción, en atención al lugar de utilización del servicio.

* Abogado por la Universidad de Lima, Master en Derecho con especialidad en Tributación Internacional en New York University. Socio de la práctica tributaria de Ernst & Young en el Perú. Profesor en la Facultad de Derecho y en la Maestría de Derecho Tributario de la Universidad de Lima.

- Conflictos residencia-residencia: Dos o más países consideran que la persona es residente en su respectiva jurisdicción y, consecuentemente, someten a imposición la totalidad de las rentas obtenidas por la persona. Así por ejemplo, un país considera que una determinada sociedad es residente en su jurisdicción, atendiendo al lugar de constitución; mientras que el otro país considera que la sociedad es residente en su jurisdicción, atendiendo al lugar de administración efectiva.
- Conflictos residencia-fuente: Un país somete a imposición la renta de fuente extranjera, considerando que el beneficiario es una persona residente en su jurisdicción.

Para efecto de evitar o reducir el efecto generado por la doble imposición, la Ley del Impuesto a la Renta otorga a los contribuyentes un crédito unilateral por el Impuesto a la Renta pagado en el extranjero, previo cumplimiento de determinados requisitos. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el mecanismo unilateral solamente permite solucionar los problemas de doble imposición generados por conflictos residencia-fuente y residencia-residencia respecto del impuesto acreditable.

En efecto, la doble imposición generada por conflictos fuente-fuente no puede ser evitada a través del mecanismo unilateral, toda vez que el crédito por impuesto pagado en el extranjero, se concede únicamente respecto de rentas de fuente extranjera. Nótese que en el conflicto fuente-fuente el país de residencia considera que la fuente está ubicada dentro de su jurisdicción y, por ende, si otro país grava dichas rentas, el país de residencia no otorgará el crédito.

En atención a lo expuesto, este tipo de doble imposición solamente puede ser evitada a través de la suscripción de convenios bilaterales o multilaterales para evitar la doble imposición. Téngase en cuenta que la red de tratados peruanos es actualmente bastante limitada, lo que dificulta la solución de la doble imposición generada por este tipo de conflicto.

En este contexto, analizaremos a continuación las disposiciones que regulan el crédito unilateral recogido por la Ley del Impuesto a la Renta.

REGULACIÓN BAJO LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANA

El inciso e) del Artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta establece textualmente lo siguiente:

“Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el Artículo 79, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes:

(...) e) 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 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”.

La disposición citada precedentemente es complementada por el Artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual:

“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, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1. El crédito se concederá por todo 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; y,*
- 3. El crédito solo procederá cuando se acredite el pago del Impuesto a la Renta en el extranjero con documento fehaciente”.*

Créditos directos o créditos indirectos

Sobre la base de las disposiciones citadas precedentemente, un primer aspecto a dilucidar consiste en determinar el impuesto que puede ser utilizado como crédito en el Perú; esto es, se trata únicamente del impuesto pagado en el extranjero por la sociedad peruana o podría, eventualmente, utilizarse como crédito el impuesto pagado por la subsidiaria constituida en el extranjero. En otras palabras, la Ley del Impuesto a la Renta permite únicamente la utilización del crédito directo o también permite la utilización del crédito indirecto.

Para dar respuesta a esta pregunta, resulta necesario analizar en forma previa los conceptos de crédito directo e indirecto.

- Créditos directos.- Son otorgados respecto de los impuestos pagados en el extranjero por una sociedad residente beneficiaria de una renta de fuente extranjera. Se encuentran comprendidos en esta categoría, por ejemplo, los impuestos retenidos respecto de intereses o dividendos recibidos del extranjero.

Es importante notar que en este tipo de créditos existe una coincidencia de identidad entre la persona que paga el impuesto en el extranjero y la persona que utiliza el crédito en el país de residencia. En efecto, el sujeto del impuesto en el país de la fuente será el mismo sujeto que podrá utilizar como crédito dicho impuesto en el país de residencia.

- Créditos indirectos.- Se permite que la sociedad accionista de una subsidiaria utilice como crédito contra su Impuesto a la Renta corporativo, los impuestos pagados en el extranjero por la sociedad afiliada o controlada. Normalmente, el crédito concedido es el monto del impuesto pagado por la sociedad afiliada respecto de las rentas que generan los dividendos que son distribuidos.

Téngase en cuenta que a diferencia de lo que ocurre respecto de los créditos directos, la posibilidad de otorgar créditos indirectos supone el desconocimiento de la condición de ente separado de la sociedad afiliada que distribuye los dividendos. Ello porque no existe coincidencia de identidad entre la sociedad que paga el impuesto (afiliada) y la sociedad que utiliza el crédito (matriz).

En este contexto, el Artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta considera como personas jurídicas en su inciso a) a las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país. A su vez, el inciso f) de este mismo artículo considera también como personas jurídicas para propósitos de este impuesto a las sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el extranjero.

Como se aprecia entonces, la norma bajo comentario considera como personas jurídicas y, por ende, como entes separados y jurídicamente independientes, de un lado a las sociedades constituidas en el Perú y, de otro, a las sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el extranjero. En consecuencia, resulta claro que desde una perspectiva tributaria la sociedad constituida en el Perú es un ente distinto de la subsidiaria o afiliada constituida en el extranjero.

Siendo ello así, a efectos que la persona jurídica constituida en el Perú pueda utilizar como crédito el impuesto pagado por una persona jurídica distinta (subsidiaria constituida en el extranjero), resulta necesaria la dación de una norma que expresamente autorice ello. Téngase en cuenta, que conforme a lo señalado anteriormente, la aplicación del crédito indirecto supone el desconocimiento de la condición de ente separado de la entidad subsidiaria.

Consiguientemente, consideramos que el régimen tributario actualmente vigente no permite utilizar el crédito indirecto; esto es, no permite que los impuestos pagados por la subsidiaria sean utilizados como crédito por la matriz. A su vez, ello nos permite concluir que la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento establecen la posibilidad de utilizar el mecanismo de crédito directo únicamente.

La situación descrita precedentemente origina un alto costo impositivo para las inversiones peruanas en el extranjero; especialmente en aquellas jurisdicciones que establecen un impuesto corporativo alto y no someten a imposición la distribución de dividendos. En efecto, según lo anteriormente descrito el impuesto pagado en el país de fuente no podrá ser utilizado en el Perú por la empresa receptora de los dividendos, toda vez que se trata de un impuesto pagado por una entidad diferente. A su vez, los dividendos obtenidos por la empresa peruana se encontrarán sometidos a imposición como rentas de fuente extranjera, sin tener derecho a aplicar crédito alguno.

Asimismo, la imposibilidad de utilizar el crédito indirecto obliga a las empresas a adoptar a la sucursal como vehículo de inversión en el extranjero, toda vez que en este caso estaríamos ante una misma persona jurídica y, consecuentemente, los impuestos pagados en el extranjero por la sucursal podrían ser utilizados como crédito por la matriz en el Perú. Esta ausencia de legislación podría obligar a las empresas peruanas a utilizar empresas en otras jurisdicciones que permitan la utilización del crédito indirecto, como plataformas de inversión hacia el extranjero.

Finalmente, cabe mencionar que los convenios para celebrar la doble imposición con Brasil y Canadá permiten utilizar un sistema de crédito indirecto, toda vez que establecen la posibilidad de aplicar como crédito el impuesto a la renta pagado en Brasil y Canadá por la sociedad que distribuye los dividendos, siempre y cuando la empresa residente en Perú controle al menos el 10 por ciento del poder de voto en

la sociedad brasileña o canadiense, respectivamente.¹

Impuestos acreditables

- Fuente.- Según lo establece el inciso e) del Artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, el crédito por impuesto a la Renta es concedido respecto de: “(...) *los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley*”.

Como se aprecia, el crédito se concede únicamente -según lo señala textualmente en la disposición citada en el párrafo precedente- respecto de rentas de fuente extranjera y no respecto de rentas de fuente peruana.

Cabe indicar que esta condición es uniformemente aceptada por la doctrina y legislación comparada. Una posición en contrario supondría una renuncia del Estado peruano a gravar rentas que tienen su fuente en esta jurisdicción y, además, permitiría que el impuesto sobre tales rentas sea cobrado por otra jurisdicción.

Conforme lo señalado anteriormente, el mecanismo unilateral de crédito recogido por la Ley del Impuesto a la Renta no permite evitar la doble imposición generada por los denominados conflictos fuente-fuente; esto es, aquella situación en la cual dos países consideran que la fuente está ubicada en su respectiva jurisdicción y, por consiguiente, ambos consideran que tienen derecho a gravar la misma renta.

Por ende, a efectos de dar una solución a la problemática generada por la adopción de diversos criterios de fuente por los diferentes países, debe suscribirse un mayor número de convenios para evitar la doble imposición. A manera de ejemplo, puede observarse, entre otras, las reglas establecidas en el numeral 5 de los Artículos 11 y 12 del Convenio suscrito con Canadá para evitar la doble imposición.

¹ En el caso del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile, el Protocolo modificatorio establece que el crédito en Perú comprende no solamente el impuesto Adicional sino también el impuesto de primera categoría. Ello se hace porque desde la perspectiva chilena el impuesto adicional -que grava con 35 por ciento la distribución de dividendos- constituye en realidad un impuesto de cargo del accionista y no de la sociedad que los distribuye. Vale decir, no se trata estrictamente hablando de un crédito indirecto.

- Naturaleza del impuesto.- Debe tenerse presente que conforme lo establece el Reglamento, el crédito se concede respecto de impuestos que reúnan las características propias de la imposición a la renta.

Téngase en cuenta que una de las características principales de la imposición sobre la renta, es que debe aplicarse sobre la denominada renta neta. En relación a este requerimiento John P. Steines Jr. sostiene que “(...) *la imposición sobre renta neta debe reunir tres condiciones: el impuesto debe aplicarse sobre transacciones que conllevan la realización de una renta; la renta gravada debe iniciarse como una renta bruta y debe tener una deducción de los costos significantes*”.²

Nótese que normalmente los impuestos a la renta abonados en el extranjero no cumplen con este requisito, toda vez que son determinados como retención sobre renta bruta; esto es, sin deducción alguna. Por este motivo, legislaciones como la actualmente vigente en los Estados Unidos de América han incorporado expresamente que los impuestos determinados sobre renta bruta establecidos en reemplazo de impuestos sobre la renta neta pueden ser utilizados como crédito.³

En atención a lo señalado anteriormente, y a efectos de evitar potenciales conflictos en la interpretación de la norma bajo comentario, sería conveniente evaluar la inclusión de una precisión en tal sentido en las normas que regulan el crédito por impuesto a la renta de fuente extranjera.

Temporalidad

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a efectos de utilizar el crédito debe acreditarse el pago del impuesto en el extranjero con documento fehaciente.

Si bien el requisito bajo comentario pareciera no admitir mayor dificultad, genera una serie de interrogantes respecto al ejercicio en el cual debe efectuarse el pago del impuesto, así como al ejercicio en el cual el crédito puede ser utilizado.

² John P. Steines Jr. En: *International aspects of U.S. income taxation*. New York University, School of Law, 2004.

³ Ver al respecto la sección 903 del “Internal Revenue Code”.

Cabe cuestionarse entonces, si el pago del impuesto en el extranjero debe coincidir con el ejercicio en el que el contribuyente domiciliado reconoce la renta. Téngase en cuenta que conforme lo dispone el Artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta ciertas rentas de fuente extranjera deben reconocerse de acuerdo con el principio del devengado, mientras que el pago del impuesto -a través de la retención en la fuente- ocurre normalmente cuando la compensación es pagada al beneficiario no domiciliado.

Por ende, podría suceder que el ejercicio en que se reconozca la renta en el Perú no coincida con el ejercicio fiscal en el cual el impuesto es pagado. Así por ejemplo, podría ocurrir que un determinado servicio es prestado en diciembre, sin embargo el pago de la compensación y, por ende, de la retención respectiva se hacen efectivos en el ejercicio fiscal siguiente.

La Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento norman específicamente este aspecto. Sin embargo, en la medida que el inciso e) del Artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los importes no utilizados en el ejercicio gravable no son compensables en otros ejercicios, podría interpretarse que en el caso del ejemplo anteriormente descrito el contribuyente no tendría derecho al crédito.

Consideramos que tal conclusión resultaría cuestionable, toda vez que se perjudicaría al contribuyente por una situación no causada por el propio contribuyente, sino por las diferencias en los momentos que deben reconocerse los ingresos y los momentos en que deben efectuarse y pagarse las retenciones a las administraciones tributarias.

Para evitar posibles controversias en la interpretación, sería conveniente que se establezca con carácter general -y no únicamente respecto de las rentas pasivas- que las rentas de fuente extranjera sean reconocidas en el ejercicio en que son efectivamente percibidas o, en todo caso, en el ejercicio en que el pago del impuesto es efectuado en el país de donde provienen las rentas. A su vez, debería establecerse que el crédito por impuesto a la renta pagado en el extranjero sea utilizado en el mismo ejercicio, siempre y cuando sea pagado en el extranjero dentro del plazo para presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta en el Perú.

Limitaciones

- **Tipo.**- Las disposiciones que regulan el crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera establecen únicamente una limitación

cuantitativa -a las que nos referiremos en el acápite siguiente;- pero no establecen si esta limitación debe computarse globalmente, por país o por concepto. Cabe cuestionarse entonces, cual de estos tres mecanismos de limitación ha sido adoptado por nuestra legislación.

Sobre el particular, en forma previa a responder la interrogante, consideramos necesario hacer una breve referencia a los mecanismos de limitación anteriormente mencionados.

- a) Sistema global.- El monto total del impuesto pagado respecto de las rentas de fuente extranjera -al que se aplica el límite cuantitativo- se determina aplicando la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Suma de los impuestos pagados en el extranjero}}{\text{Suma de las rentas de fuente extranjera}}$$

Al utilizar una fórmula de promedio simple, este mecanismo permite prorratear los impuestos pagados en jurisdicciones con tasas más altas que en el país de residencia, con aquéllos pagados en jurisdicciones con tasas más bajas que en el país de residencia. Ello a su vez, permite que se puedan utilizar como crédito -a través de la prorrata- impuestos cuya tasa excede la tasa impositiva del país de residencia.

En otras palabras, el monto que podría utilizarse como crédito es el importe menor que resulte de comparar el total del impuesto pagado en el extranjero con el total impuesto que se pagaría en el país de residencia respecto de rentas de fuente extranjera.

- b) Limitación por país.- Se considera el total de rentas obtenidas en cada país, así como el impuesto a la renta pagado en cada uno de estos países.

Este método impide, a diferencia del anterior, que se promedien los impuestos pagados en una jurisdicción de baja imposición con aquéllos pagados en una jurisdicción de alta tributación. Sin embargo, permite promediar diversas tasas impositivas aplicables a diversos tipos de renta dentro de una misma jurisdicción.

- c) Limitación por ítem o categoría.- El crédito se calcula considerando el impuesto pagado en el extranjero respecto de cada una de las categorías de renta obtenidas (intereses, dividendos,

rentas activas, entre otras), con prescindencia de la jurisdicción de donde las rentas provienen.

En otras palabras, a diferencia de la limitación por país, este método determina el límite considerando el impuesto pagado por tipo de rentas en las diversas jurisdicciones.

Sobre el particular, debe tenerse presente que desde una perspectiva teórica se considera que éste es el mejor sistema de limitación. Sin embargo, su aplicación práctica requiere complejas regulaciones; por lo cual, muy pocos países han implementado este sistema.

En este contexto, debe tenerse presente que el Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que *“Los contribuyentes domiciliados 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 empresarial de fuente peruana, según corresponda (...)”*.

Como se aprecia, la norma bajo comentario reconoce la existencia de distintas fuentes productoras para efectos de la determinación de la renta de fuente extranjera.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el concepto fuente tiene -en la doctrina y en nuestra legislación- una connotación geográfica. Por ende, la utilización del concepto fuente en la norma bajo comentario, supone en nuestra opinión, una referencia a país.

En consecuencia, en aplicación del primer párrafo del Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas residentes deben determinar en un primer momento, las rentas de fuente extranjera considerando individualmente las actividades desarrolladas en cada país.

Es importante destacar que esta conclusión encuentra un sustento adicional en lo establecido por el segundo párrafo del Artículo 51, según el cual, *“en la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de nula o baja imposición”*.

Una vez determinado el resultado en cada jurisdicción, los resultados obtenidos en cada una de las fuentes extranjeras deben ser

compensados entre sí, conforme lo dispone el Artículo 51 anteriormente referido. El resultado de esta compensación constituye la renta o pérdida de fuente extranjera, según corresponda.

Vale decir, si bien en un primer momento la determinación debe hacerse por jurisdicción, el importe computable como renta de fuente extranjera que debe adicionarse a las rentas de fuente peruana está constituida por la suma de cada uno de los resultados obtenidos en cada jurisdicción.

Ello implica entonces, que la renta de fuente extranjera es considerada para propósitos de la determinación del Impuesto a la Renta peruano como un resultado único; que se obtiene, como se ha señalado en los párrafos precedentes, luego de compensar los resultados obtenidos en cada una de las diversas jurisdicciones.

En atención a lo expuesto precedentemente, consideramos que la Ley del Impuesto a la Renta ha adoptado un sistema global, como mecanismo de limitación por rentas de fuente extranjera.

Tal conclusión encuentra un sustento adicional en el hecho que el propio Artículo 51 señala que *“en ningún caso se computará la pérdida total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto”*. Según esta disposición, si en un país A un determinado contribuyente obtiene una renta de 100; y, en el país B obtiene una pérdida de 120; el contribuyente determinará una pérdida neta de fuente extranjera. En la medida que este resultado no es compensable, por disposición expresa del Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente no tendría posibilidad de utilizar como crédito el impuesto pagado en la jurisdicción A.

Luego de alcanzada tal conclusión, cabe cuestionarse si el sistema de limitación actualmente vigente resulta conveniente o, si por el contrario, podría optarse por un sistema de limitación por país.

En la medida que el sistema actualmente vigente podría permitir la utilización como crédito de impuestos que en forma individual excederían el límite cuantitativo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, podría evaluarse la posibilidad de optar por un sistema de limitación por país.

Ello porque, como se ha señalado previamente, la adopción de este sistema impediría que se promedien los impuestos pagados en una jurisdicción de baja imposición con aquéllos pagados en una jurisdicción de alta tributación.

Cuantitativa

Según lo establece el inciso e) del Artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, el crédito tiene como límite la denominada tasa media del contribuyente.

Sobre el particular, el inciso d) del Artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que se entiende por tasa media “(...) *el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta global o con la renta neta de tercera categoría, según fuera el caso, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el Artículo 46 de la misma*”.

El objetivo de la norma es limitar el crédito al Impuesto a la Renta que se pagaría en el Perú respecto de las rentas obtenidas en el extranjero; esto es, 30 por ciento. Sin embargo, como se aprecia en la disposición antes citada, al establecer la limitación el inciso d) del Artículo 52 del Reglamento hace referencia únicamente a las rentas de tercera categoría.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que conforme lo dispone el Artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta, solamente tienen categoría las rentas de fuente peruana. A su vez, el Artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría se determinará aplicando el 30 por ciento sobre la renta neta.

En este contexto, una interpretación literal de las normas bajo comentario, podría llevar a concluir que en el numerador de la fórmula para determinar la tasa media se incluiría el Impuesto a la Renta total (determinado sobre la renta mundial), pero en el denominador únicamente las rentas de fuente peruana. Ello porque, según se ha señalado precedentemente, la referencia a impuesto se entiende respecto del impuesto determinado sobre el total de la renta neta (de fuente peruana y extranjera); mientras que la referencia a rentas de tercera categoría se entiende efectuada únicamente respecto de rentas de fuente peruana.

Como resulta manifiesto, esta conclusión determinaría una mayor tasa media (al disminuirse el denominador) y, por ende, la posibilidad de aplicar un mayor crédito por impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, consideramos que tal conclusión no resulta técnicamente correcta y solamente resulta de la falta de adecuación de las normas reglamentarias a la modificación introducida al

Artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De otro lado, resulta pertinente analizar si para propósitos de determinar el impuesto pagado en el extranjero que puede ser utilizado como crédito en el Perú, debe considerarse el impuesto pagado en el extranjero sobre renta bruta o debe, por el contrario, atribuirse a la renta de fuente extranjera los gastos asociados con su generación.

Vale decir, para determinar el impuesto pagado en el extranjero debe considerarse el valor nominal -determinado normalmente sobre renta bruta, vía retención en la fuente- o, por el contrario, debe atribuirse a la renta de fuente extranjera los gastos asociados para su generación y, por ende, la tasa efectiva del impuesto pagado en el extranjero -que se utilizará para efectos del crédito- será calculada considerando la tasa aplicada sobre la renta neta.

Este tema resulta de especial relevancia, puesto que si se adopta la primera posición el impuesto pagado en el extranjero será menor, toda vez que la base imponible sería mayor (renta bruta). A su vez, si se adopta la segunda posición, la tasa efectiva del impuesto pagado en el extranjero será mayor, toda vez que se aplicará la tasa del impuesto a una menor base imponible (renta neta).

A continuación presentamos un ejemplo que explica la diferencia entre una y otra opción:

Una sociedad residente en el Perú toma un préstamo destinado a financiar sus operaciones en el extranjero. En el año ha pagado intereses por 100. A su vez, ha obtenido renta de fuente extranjera por 400. Luego de deducir los intereses, la renta neta de fuente extranjera es de 300. En el extranjero, las rentas se encontraban sujetas a una retención de 30 por ciento sobre la renta bruta; esto es, se pagó un impuesto de 120.

Así, una primera posición supondría que el impuesto acreditable sería 120, toda vez que sería un importe equivalente al 30 por ciento de la renta bruta. Por otro lado, de acuerdo con la segunda posición, el impuesto acreditable sería únicamente 90; esto es, el importe que resulte de aplicar la tasa del impuesto a la renta neta (300). Como se aprecia entonces, de acuerdo con la primera posición el impuesto que podría ser utilizado como crédito sería 120; mientras que en el segundo caso sería solamente 90.

Sobre el particular, es importante resaltar que el Artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para determinar la renta neta de fuente extranjera deben deducirse los gastos para producirla. Es decir, la Ley del Impuesto a la Renta establece que la renta de fuente extranjera sujeta a imposición en el Perú es neta; esto es, se determina luego de la deducción de los gastos incurridos para su generación.

El hecho que la Ley del Impuesto a la Renta reconozca expresamente la atribución de los gastos necesarios para la determinación de la renta de fuente extranjera supone, a nuestro parecer, que la determinación de la tasa efectiva de los impuestos pagados respecto de rentas de fuente extranjera, debe efectuarse también sobre las rentas netas de fuente extranjera. En este sentido, en el caso del ejemplo presentado anteriormente, consideramos que el impuesto que podría ser acreditado sería 90 y no 120.

Téngase en cuenta que en caso de no computarse la limitación considerando a la renta neta como base imponible de la renta de fuente extranjera, el país de residencia (Perú en el caso bajo análisis) estaría otorgando un crédito por impuesto pagado en el extranjero que excedería el impuesto peruano sobre las rentas de fuente extranjera. Al respecto, señala Bryan Arnold: *“(...) El monto de la renta neta de fuente extranjera debe ser adecuadamente calculado, porque de lo contrario, la limitación del crédito sería aumentada injustificadamente. Para determinar adecuadamente las rentas de fuente extranjera, deben deducir de la renta de fuente extranjera los gastos incurridos para su generación”*.⁴

Posibilidad de deducir como gastos los impuestos pagados en el extranjero que no pueden ser utilizados como crédito

Las normas que regulan el crédito por impuestos pagados en el extranjero no contienen ninguna referencia a la posibilidad de deducir o no como gasto, la parte del impuesto pagado en el extranjero que excede el monto que puede ser acreditado contra el Impuesto a la Renta peruano. Tampoco existe referencia alguna a aquellos impuestos pagados en el extranjero respecto de rentas calificadas por la Ley del Impuesto a la Renta como rentas de fuente peruana; esto es, a aquellos impuestos pagados ante la existencia de un conflicto fuente-fuente.

⁴ En “International Tax Primer”. Segunda edición. Brian J. Arnold y Michael J. Mc Intyre. Kluwer Law International. Traducción libre.

En efecto, el inciso e) del Artículo 88 solamente impide la utilización como crédito en ejercicios futuros, así como su devolución. Analizaremos a continuación cada uno de los supuestos mencionados precedentemente.

Un primer supuesto ocurre cuando el impuesto pagado respecto de rentas consideradas de fuente extranjera por la Ley del Impuesto a la Renta excede la denominada tasa media y, consecuentemente, no podrá ser utilizado como crédito en el ejercicio ni podrá ser arrastrado a ejercicios sucesivos. Cabe cuestionarse si tal importe podría ser deducido como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta en el Perú.

Al respecto, téngase en cuenta que los Artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta regulan la determinación de la renta neta de fuente peruana de tercera categoría. A su vez, el Artículo 51-A regula la determinación de las rentas de fuente extranjera. En consecuencia, es posible concluir que las disposiciones contenidas en los referidos Artículos 37 y 44 no resultan aplicables para la determinación de las rentas netas de fuente extranjera.

En tal sentido, la prohibición contenida en el inciso b) del referido Artículo 44 -según el cual la deducción del impuesto a la renta no es aceptada para propósitos fiscales- no es aplicable para la determinación de la renta neta de fuente extranjera.

Siendo que el Artículo 51-A establece que todos los gastos necesarios para la generación de rentas de fuente extranjera son deducibles sin establecer restricción alguna, consideramos que es posible concluir que el impuesto que exceda la limitación puede ser deducido para la determinación de la renta neta de fuente extranjera. En efecto, se trata de un gasto necesario para la generación de rentas de fuente extranjera, toda vez que el incumplimiento en su pago habría podido impedir el desarrollo de la actividad en el extranjero.

Situación distinta a la anteriormente expuesta se presenta en el caso de impuestos pagados en el extranjero respecto de rentas de fuente peruana. En tal circunstancia, consideramos que resultaría aplicable el inciso b) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, el impuesto a la renta no sería deducible para la determinación de la renta neta de fuente peruana. Téngase en cuenta que una posición contraria podría generar la erosión fiscal en el Perú, toda vez que el impuesto cobrado en el extranjero sería parcialmente asumido por Perú a través de la deducción del gasto y, consecuentemente, a través de la disminución de la base imponible.

CONCLUSIONES

1. El régimen tributario actualmente vigente no permite utilizar el crédito indirecto; esto es, no permite que los impuestos pagados por la subsidiaria sean utilizados como crédito por la matriz.
2. El mecanismo de crédito recogido por la Ley del Impuesto a la Renta no permite evitar la doble imposición que se genera cuando en ambos países la fuente está ubicada en su respectiva jurisdicción y, por consiguiente, ambos consideran que tienen derecho a gravar la misma renta.
3. El crédito se concede respecto de impuestos que reúnan las características propias de la imposición a la renta. Sin embargo, los impuestos a la renta abonados en el extranjero no cumplen con este requisito, toda vez que son determinados como retención sobre renta bruta; esto es, sin deducción alguna.
4. En aquellos casos en los cuales no existe coincidencia entre el ejercicio en que se reconocen los ingresos y en el que se paga el impuesto en el extranjero, la Administración Tributaria podría cuestionar la utilización del crédito en el ejercicio fiscal sucesivo.
5. La Ley del Impuesto a la Renta recoge un sistema de limitación global para la determinación del crédito computable.
6. Para determinar el impuesto pagado en el extranjero debe atribuirse a la renta de fuente extranjera los gastos asociados para su generación y, por ende, la tasa efectiva del impuesto pagado en el extranjero será calculada considerando la tasa aplicada sobre la renta neta.
7. La parte del impuesto pagado en el extranjero respecto de rentas de fuente extranjera que excede el monto que puede ser acreditado contra el Impuesto a la Renta peruano, debería ser deducible para efectos fiscales. Sin embargo, la conclusión es distinta cuando el impuesto ha sido pagado respecto de rentas de fuente peruana; toda vez que en tal escenario el impuesto pagado no será deducible para propósitos fiscales.

RECOMENDACIONES

1. Con la finalidad de evitar un sobre costo tributario a las inversiones efectuadas en el extranjero por empresas peruanas, debería adoptarse un mecanismo de crédito indirecto.
2. A efectos de dar una solución a la problemática generada por la adopción de diversos criterios de fuente por los diferentes países, debería suscribirse un mayor número de convenios para evitar la doble imposición.
3. Establecer con carácter general -y no únicamente respecto de las rentas pasivas- que las rentas de fuente extranjera sean reconocidas en el ejercicio en que son efectivamente percibidas o, en todo caso, en el ejercicio en que el pago del impuesto es efectuado en el país de donde provienen las rentas.
4. Evaluar la posibilidad de optar por un sistema de limitación por país, con la finalidad de evitar la utilización como crédito de impuestos que en forma individual excederían el límite cuantitativo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.
5. Debería corregirse la fórmula de cálculo de la limitación recogida por el inciso d) del Artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, debe hacerse referencia a la posibilidad de utilizar como crédito los impuestos pagados sobre renta bruta establecidos en reemplazo de impuestos sobre renta neta.
6. Debería precisarse el ejercicio en que podría utilizarse el crédito, así como la posibilidad de utilizar como gasto la parte del impuesto pagado en el extranjero que no puede ser utilizado como crédito.

Lima, abril de 2010.

