

Tratamiento de los Créditos por Impuesto a la Renta abonados en el Exterior

*Sergio Gálvez Garro**
Ponente Individual

1. INTRODUCCIÓN

No cabe duda que nuestro país viene cambiando positivamente. Hace diez años era poco probable hablar de temas como el que nos convoca, no porque no hubiera empresas que tuvieran operaciones relacionadas a este aspecto, si no porque principalmente eran empresas de origen extranjero, generalmente subsidiarias de grandes empresas transnacionales, familiarizadas con este tema. Lo interesante de hoy no es sólo la cotidianeidad del tema, si no que ya no hablamos de subsidiarias de empresas del extranjero; hablamos ahora de empresas de capitales peruanos que comienzan a invertir con mayor fuerza en el extranjero.

Esto es sin duda un aspecto positivo, pero puede comenzar a cambiar en el tiempo, si no se toman mejores medidas que incentiven este desarrollo. Una de estas medidas y que afecta directamente el “Valor” de los negocios es la reiterada carga económica y/o financiera que pueden soportar, resultante de una doble o múltiple imposición.

Efectivamente, no resulta ajeno para ninguno nosotros que, basado en un principio de residencia y/o territorialidad, cada país reclama para sí la afectación de las rentas de un negocio localizado o logrados en el mismo. Es así entonces que las empresas, comienzan a demandar estrategias que eviten esto (considerando que los Estados a las que pertenecen pueden estar atrasados en establecer medidas que lo eviten), y estas estrategias pueden terminar en relocalizar las inversiones que hacemos en el extranjero a través de localidades de baja imposición o usar otro tipo de estrategias.

* Contador Público por la Universidad de Lima - MBA de ESAN. Socio de Sabha Control Tributario.

Hace dos años, en el CADE del 2008, tuve oportunidad de escuchar a prestigiosos economistas y “futurólogos” que anunciaban una crisis sin precedentes para el 2009 y 2010, que no dejaría de afectar a nuestro país por mejor situación económica que tuviera. Escuché también decir que era el momento de exportar capitales, para aprovechar la oportunidad de negocios que se caían en otros países, por su mala situación económica o por su falta de preparación para la crisis. Todo esto preocupaba, ya que el invertir fuera y no mantener el consumo interno podría afectarnos más de lo que pensábamos en términos económicos; pero fue el Presidente Alan García -en su discurso de cierre- quien animó a todos a seguir invirtiendo en el país, a no “huir” cuando el país nos necesitaba, a contribuir a mantener la solidez de la economía y que el Estado haría su parte para que todo ello se lograra.

Hoy, dos años después, veo que las empresas de nuestro país estaban preparadas para ambos escenarios: aumentar su presencia en el mercado local y sobre todo presentarse en nuevos mercados, pero esta vez internacionales, ya sea con sucursales o con subsidiarias.

Si esta tendencia aumenta, si seguimos exportando capitales, es necesario efectuar una modificación tributaria en las normas correspondientes, que incentiven a las empresas a sincerar estas situaciones y que vean que nuestros legisladores han trascendido y han de instituir las normas acorde con los nuevos aires y tiempo que vivimos.

La presente ponencia buscará identificar en doctrina el tratamiento que se tiene sobre créditos por inversiones en el exterior, ya sea a través de sucursales o de subsidiarias; pero además, tendrá como propósito -y es un particular deseo- abordar la problemática para empresas de nuestro país, exportadora de capitales, desde un lenguaje espero sencillo, de manera que sirva para un acucioso estudioso del tema o para un estudiante que recién incursiona en el mismo.

2. REVISIÓN DE ALGUNOS CONCEPTOS IMPORTANTES PARA ACERCARNOS A LA PROBLEMÁTICA EN LOS CRÉDITOS DEL EXTERIOR

2.1. La Doble “Tributación o Imposición” Internacional

La doble imposición¹ se origina por una “colisión de sistemas fiscales”

¹ La doble imposición, es aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo cuando el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligacio-

en donde las normas concurrentes pertenecen a ordenamientos tributarios distintos.²

Sin embargo, los Estados pueden delimitar de manera anticipada el poder tributario de cada uno de los ordenamientos que lo componen y adoptar medidas unilaterales, atribuyéndose un derecho exclusivo de tributar ciertos hechos por la fijación precisa de elementos de conexión a fin de evitar el problema de la doble tributación.

Es ahí cuando el Crédito Tributario surge como un instrumento para evitar la doble imposición internacional, permitiendo que ésta disminuya en virtud de la decisión del Estado que lo otorga, de renunciar a una tributación previamente reconocida en su ordenamiento interno.³

El término de doble imposición internacional es la aplicación por parte de dos o más Estados que tienen impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe, y por un mismo periodo de tiempo.

Además, esto se da sobre la misma persona, en virtud del principio de la identidad subjetiva, y correspondería a lo que normalmente en doctrina se conoce como doble imposición jurídica, la cual se da, cuando una renta obtenida por una empresa se afecta con impuestos provenientes por ejemplo de Perú u otro país. Frente a esta dualidad, el inversionista peruano o extranjero se enfrenta, como sujeto pasivo,⁴ a

nes tributarias, en el mismo periodo impositivo y por el mismo o análogo tributo, en varios Estados o dentro de un mismo Estado. Además concurren los siguientes elementos: un mismo sujeto pasivo, un mismo periodo de tiempo (periodo impositivo de renta o patrimonio sometido a gravamen por dos legislaciones distintas), concurrencia de impuestos de naturaleza idéntica o análoga y existencia de varios sujetos activos.

Pedro José Carrasco Parrilla, Luis María Romero Flor, Francisco José Nocete Correa.

Doble Imposición y Métodos para su Eliminación. Revista Internacional Legis de CONTABILIDAD & AUDITORIA. Colombia, 2009. Pág., 180.

² Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 60.

³ Arespacochaga, Joaquín de. Planificación Fiscal Internacional, Marcial Pons Barcelona 1998. Pág. 112.

⁴ El sujeto pasivo puede ser una persona física o jurídica y va ser gravado por su renta global o mundial (WORLD WIDE INCOME), extendiéndose, por tanto, y a través de la cualidad del sujeto, por medio de criterios de conexión como el de residencia fiscal, domicilio o nacionalidad, a hechos realizados fuera de su

múltiples obligaciones tributarias que se generan en el ejercicio de la facultad impositiva de cada uno de los Estados.

Si no se cumple esa identidad, porque se da una pluralidad de sujetos sobre quienes recae el impuesto o si se tratara de impuestos distintos pero que recaen sobre la misma materia imponible, estaríamos en el supuesto de lo que la doctrina llama doble imposición económica.

La doble imposición económica internacional aparece cuando se da en cabeza de dos contribuyentes distintos, cada uno perteneciente a un Estado diferente, pero con la misma ganancia, ingreso o transacción económica y es gravado durante el mismo periodo.

Según Alberto Xavier, un ejemplo de doble tributación económica internacional, ocurre cuando dos sociedades interdependientes residentes en dos Estados distintos se atribuyen rentas no deducibles en uno de ellos y tributables en el otro.⁵

Por otro lado, Barbosa Mariño nos plantea que la doble imposición jurídica será aplicable al Crédito Tributario Directo y referente a la Doble Imposición Económica lo será la modalidad del Crédito Tributario Indirecto.⁶

El Comité Fiscal de la OCDE, en 1978, indicó que puede existir la doble imposición jurídica internacional en tres casos:

territorio.

Al respecto Collado Yurita, nos dice que: *“Las personas que fiscalmente sean consideradas residentes en un determinado Estado serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, por tanto la residencia efectiva no es una manifestación estricta del principio de territorialidad pues lo que determina la aplicación de la ley de ese Estado no es el lugar en que se produzca u obtenga la renta sino la cualidad o condición de residente, cualidad de la persona que define su status personal y aun cuando en un momento dado no se encuentre en su país de residencia”*.

COLLADO YURITA, M.A. (2005). Los criterios de sujeción a los ordenamientos tributarios, en estudios sobre la Fiscalidad Internacional y comunitaria de Collao Yurita, M.A. (Dir) y Moreno González, S. (Coord.) Madrid: Colex, CIEF-UCLM. Pág. 107.

⁵ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 58.

⁶ Barbosa Mariño, Juan David. Revista de la Maestría en Derecho Económico. Colombia, 2009. Pág. 7.

- “a) Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales -sujeción fiscal integral concurrente-;*
- b) Cuando una persona, residente de un Estado contratante -Estado de residencia-, obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante -Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija- y los dos Estados graven estas rentas o patrimonio;*
- c) Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante”.*⁷

La aplicación del Crédito Tributario como un instrumento unilateral para corregir la doble imposición jurídica internacional soluciona la causa mas significativa y frecuente que es la que resulta del ejercicio simultaneo de la jurisdicción fiscal de parte de un Estado donde la ganancia se genera (país de la fuente) y del Estado de la residencia.

Teóricamente para poder aplicar el Crédito Tributario frente a otras causas de doble imposición jurídica, sería necesario que éste se aplicara en el marco de un CDI, ya que su solución requeriría de la concurrencia de voluntades propias de los Estados intervinientes.

Por otra parte, la aplicación más frecuente del Crédito Tributario para corregir la doble imposición económica se da cuando los dividendos o participaciones obtenidas por una sociedad en el Estado de la fuente son gravados de nuevo, al ser objeto de distribución en el Estado de residencia del accionista perceptor del dividendo o participación.

Sin embargo, siempre que la titularidad de los elementos patrimoniales o de los factores de producción de los que proceden las rentas gravadas se atribuya por la legislación interna de los Estados a personas distintas, se está ante un caso donde puede utilizarse el Crédito Tributario.

⁷ COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONOMICO, OCDE. (1978) “Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la doble imposición”, en Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio-1977. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 187.

2.1.1. El carácter unilateral en los Estados para evitar la Doble Imposición Internacional

En el Derecho Tributario Internacional existen normas convencionales para evitar la doble tributación que atenúan o limitan las competencias, y son dirigidas básicamente al Estado de residencia, al cual le corresponde acatar los límites a su poder de tributar, consagrados en los llamados “métodos de eliminación de la doble tributación”. O sea, ocurrido el fenómeno de la competencia acumulativa de ambos Estados, el Estado de la residencia deberá recurrir a los preceptos normativos (que veremos más adelante Art. 23 A y Art. 23 B del Modelo OCDE) que establecen el método de la exención o el método de la imputación.

También existen normas de limitación de la competencia dirigidas al Estado de la fuente. Si bien es cierto que la gran mayoría de las normas que admiten una tributación exclusiva o acumulativa del Estado de la fuente, no le imponen límite alguno a su poder de tributar, existen casos (como los dividendos, intereses y regalías) en que son introducidos límites cuantitativos a la alícuota del impuesto sobre ellos incidente.⁸

Los Estados aplican metodológicamente, el Crédito Tributario que se ubica dentro de lo que la doctrina internacional señala como medidas unilaterales⁹ aplicadas por los países para eliminar la doble imposición internacional.

Dentro de estas medidas se encuentra la exención o exoneración de las rentas obtenidas en el exterior y algunos autores también incluyen: i) El Método de la deducción global y II) El Método de la deducción de los impuestos pagados en el exterior como un gasto “País por País”.

⁸ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 327.

⁹ Los Estados pueden aplicar medidas unilaterales y pactadas, en ese sentido, Sainz de Bujanda, afirma que las medidas unilaterales, serán aquellas disposiciones introducidas de forma autónoma e independiente por un Estado en su sistema normativo fiscal interno, constituyendo de esta manera “normas de derecho tributario internacional”. Por el contrario, las medidas pactadas serán aquellas por las que dos o más Estados de común acuerdo, a través de tratados internacionales, tratarán de hacer frente a la doble imposición internacional, formando “normas de derecho internacional tributario”.

Sainz de Bujanda, F. Lecciones de Derecho Financiero. Servicio de Publicaciones de la facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 10^o Ed. Pág. 57.

Existen posiciones contrarias en doctrinas que manifiestan que estos métodos no constituyen una medida unilateral para evitar la doble imposición, si no un simple atenuante de los efectos de la misma al permitir simplemente una reducción de la carga fiscal global sobre la base gravable del impuesto.¹⁰

Pero también una buena parte de Tributaristas Internacionales,¹¹ así como los MC de la OCDE y de la ONU, consagran los métodos del Crédito Tributario (Art. 23 B) y de la exención de las rentas obtenidas en el exterior (Art. 23 A), como los métodos más apropiados y eficientes para evitar o atenuar la doble imposición internacional. No obstante en muchos países los otros modelos también se han incorporado en la legislación interna como una alternativa a los métodos tradicionales.

El Crédito Tributario se diferencia de la exención, en que ésta última recae directamente sobre la renta de fuente extranjera, mientras que el primero se refiere a los impuestos pagados sobre una renta de fuente extranjera. No obstante, tiene en común que ambos son generalmente adoptados por el Estado de la residencia¹² en relación con los

¹⁰ Heleno Taveira Torres. A Pluritributacao Internacional e as Medidas Unilaterales de controleo. En Curso de Derecho Tributario Internacional. Coordinador Víctor Uckmar, Tomo I. Pág. 213.

¹¹ Tesis también sostenida por el Profesor Alberto Xavier, que nos dice que el Estado de la residencia tiene también competencia calificadoria exclusiva en cuanto a normas convencionales que les son específicamente dirigidas. Normas que tienen una base en los artículos 23 A y 23 B del Modelo OCDE, que imponen al Estado de la residencia la obligación de adoptar los “métodos” de la exención o de la imputación. En el caso de un convenio o CDI que atribuye competencia tributaria acumulativa al Estado de la residencia y al Estado de la fuente, a éste cabe la tributación primaria, debiendo el Estado de residencia limitarse a extraer las consecuencias de esa tributación, otorgando exención o créditos de impuestos. En Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 159.

¹² El artículo 23 A del Modelo OCDE que regula el **método de exención** señala: “Cuando un **residente de un Estado contratante** obtiene **renta o detenta un capital** que, de acuerdo con las disposiciones de esta Convención, puede ser tributado en otro Estado contratante, el primer Estado referido debe, salvas las disposiciones de los párrafos 2 y 3, exonerar de impuesto esa renta o capital”. (el subrayado y negritas son nuestros).

Asimismo, la norma del artículo 23 B del Modelo OCDE que consagra el **método de imputación** dice: “cuando un **residente de un Estado contratante** obtiene **renta o posee capital** que, de acuerdo con las disposiciones de esta convención, pueda ser tributado en el otro Estado contratante; el primer Estado mencionado concederá: a) como deducción del impuesto sobre la renta de ese residente, un monto igual al impuesto a la renta pagado en el otro Estado; b) como deducción del impuesto sobre el capital de ese residente, un monto igual

impuestos aplicados por el Estado de la fuente.^{13,14}

Sin embargo, tanto para el método de exención,¹⁵ como para el método de imputación, la calificación de la situación, necesaria para determinar si la renta mencionada “puede ser tributada” en el Estado de la fuente, debe ser evaluada de acuerdo a criterios internos de ese Estado.¹⁶ De otra manera, se podría llegar a un supuesto de doble no tributación, situación que buscan evitar los artículos señalados del Modelo de la OCDE.

Tal como señala el profesor Alberto Xavier, para el caso del método de exención:

“En caso de que no se respetase la competencia calificadoria exclusiva del Estado de la fuente para determinar si la situación concreta era por el tributable (o sea, si se atribuyese competencia calificadoria al Estado de la residencia para definir esta cuestión a la luz de sus propios criterios), ocurriría un caso de doble no tributación por el Estado de la fuente porque, juzgado

al impuesto sobre el capital pagado en el otro Estado”.(el subrayado y negritas son nuestros).

¹³ Teijeiro Guillermo O. Estudios sobre la aplicación espacial de la Ley Tributaria. La jurisdicción tributaria en el contexto internacional y las potestades tributarias en el orden provincial y municipal. Buenos Aires, 2002. Pág. 84.

¹⁴ Respecto del Estado la fuente pueden utilizarse normas que limitan o reducen las alícuotas en materia de dividendos, intereses y regalías. Mientras que la eliminación de la doble tributación corresponde al Estado de residencia al aplicar los métodos de exenciones y de imputación (crédito tributario).

¹⁵ Según Pedro José Carrasco Parrilla, Luis María Romero Flor, Francisco José Nocete Correa, El método exención también se le denomina método de reparto, porque el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente). Además, tiene dos tipos de exenciones: el método de exención integral, en donde el Estado de residencia renuncia de forma total a gravar las rentas originadas en otros países (Art. 23 A 1 del Modelo de la OCDE) y el método de exención de progresividad, en esta modalidad el Estado de residencia renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, incorporando las mismas a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual se procederá a aplicar únicamente a las rentas no exentas (rentas de fuentes nacional- Art. 23 A 3 del Modelo de la OCDE).

Doble Imposición y métodos para su eliminación. Revista Internacional Legis de CONTABILIDAD & AUDITORIA. Colombia, 2009. Pág.191.

¹⁶ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 161.

tributariamente competente a la luz de los criterios del Estado de la residencia, no se juzgaba como tal, frente a sus propios criterios; no tributación por el Estado de la residencia, obligado a conceder la exención para los casos en que el otro Estado (según los criterios del primer Estado) pueda tributar”.^{17,18}

Respecto del Crédito Tributario algunos países como Holanda por ejemplo, han desarrollado en su legislación interna la figura del “REVERSE FOREIGN TAX CREDIT”, el cual se aplica en el país de la fuente sobre los impuestos pagados en el país de la residencia.

Un gran sector de la doctrina comparada indica que con el Crédito Tributario bien estructurado en la legislación interna de cada país se podría terminar con la doble tributación de una forma eficiente sin tener necesariamente un CDI, ya que en la mayoría de los casos el efecto de los CDI es casi nulo en reducir la carga total que enfrenta un inversor en el extranjero, dado que para muchos contribuyentes éstos no pueden reducir más el nivel de doble imposición del que lograrían con las medidas unilaterales.

2.1.2. Sobre El Crédito Ficticio (TAX SPARING) y El Crédito Presunto (MATCHING CREDIT)

El Crédito Tributario, si bien garantiza la neutralidad para los países exportadores de capital al igualar el tratamiento fiscal entre residentes de un país con independencia del lugar de origen de las rentas, en los países receptores de inversión o importadores de capital que otorgan beneficios tributarios a las sociedades filiales se puede anular los efectos deseados por éstos si el Estado de residencia no reconoce el beneficio; eliminando así el fin perseguido por el Estado receptor de inversión al gravar el ingreso como si se hubiera generado dentro del país de residencia del inversionista.¹⁹

¹⁷ Op. Cit.

¹⁸ El mismo autor indica que la doble no incidencia también ocurriría en la hipótesis de que el Estado de la fuente se reconozca competente y no tribute efectivamente la renta, en función de disposición exoneratoria de su régimen interno. Pero la situación no es comparable a aquélla en que el propio Estado de la fuente no se reconoce competente. En la primera situación, la exención otorgada por el Estado de la residencia, aun en el caso de no haber ejercido el poder de tributar por el Estado de la fuente, tiene en cuenta no neutralizar la exención concedida por este último.

¹⁹ Arespacochaga, Joaquín de. Planificación Fiscal Internacional. Marcial Pons. Barcelona, 1998 Pág. 38.

2.1.2.1. El Crédito Ficticio o “TAX SPARING”

El descuento por impuesto exonerado o “TAX SPARING” es un Crédito Tributario ficticio de impuestos, otorgado por el Estado de residencia, que permite descontar el impuesto que se hubiera devengado en el Estado de la fuente sobre las rentas exentas, de no existir el beneficio que otorgó la exención.²⁰

Lo que busca es permitir que los incentivos que eximen ese ingreso del impuesto en el país de la fuente se puedan considerar para efectos de un Crédito Tributario en el país de la residencia y así lograr que el beneficiario final de los incentivos otorgados mediante los beneficios que aplica el Estado de la fuente sea el sujeto pasivo y no el Estado de residencia.

2.1.2.2. El Crédito Presunto o “MATCHING CREDIT”

Conceptualmente se define como un “Crédito Tributario Presunto” cuyo importe está basado en un determinado tipo impositivo, es decir, en este caso el Estado de residencia en vez de considerar el impuesto que debería haber sido pagado sin el beneficio fiscal, incluye la renta en la base imponible global, pero renuncia a una fracción del impuesto que correspondería a aquella renta.²¹

También se reconoce como Crédito Tributario hipotético un porcentaje previamente establecido sobre esa renta, mayor que el tipo tributario efectivo al cual se hubiera sometido la renta en el país de la fuente, pero renunciando el país de residencia a gravar un determinado porcentaje preestablecido de los ingresos provenientes del país de la fuente.

Sólo se ha podido encontrar una diferencia de carácter técnico con el “TAX SPARING”, y es que en éste, el Crédito Tributario hipotético se establece sobre un determinado porcentaje previamente establecido en la misma cláusula que lo consagra.²²

Otra diferencia con el “TAX SPARING” es que viene siendo un crédito más elevado del que resultaría de la aplicación de la alícuota conven-

²⁰ Op. Cit. Planificación Fiscal Internacional. Pág. 386.

²¹ Op. Cit. Pág. 387.

²² Taveira Torres, Heleno. A Pluritributacao Internacional e as Medidas Unilaterais de Controle. Curso de Derecho Tributario Internacional. Coordinado por Victor Uckmar. Tomo I, 2003. Pág. 212.

cional o de derecho común en vigencia en el país de la fuente.

A manera de ejemplo, Alberto Xavier, nos dice que en ciertos países la alícuota normal de retención en la fuente es de 25%, el crédito del impuesto atribuido en otro país para la tributación de los intereses, dividendos o regalías de aquella fuente es calculado a una alícuota de 30%.²³

Estas dos modalidades si bien teóricamente podrían implementarse unilateralmente, sólo se han desarrollado en los CDI por esta razón, la doctrina afirma que son medidas de tipo bilaterales.

Es usual que en los CDI en que se negocia un “TAX SPARING” por lo general se definen los impuestos en los que se puede aplicar éste y se limita el mismo a determinados incentivos o beneficios tributarios. Incluso, en algunos CDI se ha negociado una cláusula que limita la posibilidad de utilizar el “TAX SPARING” a ingresos generados solamente durante un determinado periodo de tiempo.²⁴

²³ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 403.

²⁴ Paul Cahn-Speyer Wells, En su artículo, El Método de Imputación de Impuestos no pagados (TAX SPARING) en un mundo globalizado, afirma que: *“Estudios recientes arrojan como conclusión que los convenios bilaterales de doble imposición, cuando no contienen cláusulas de “TAX SPARING” o algún dispositivo jurídico similar, no incrementan significativamente el monto de la inversión extranjera directa.*

Además, evidencias obtenidas en investigaciones contemporáneas indican que la cláusula “TAX SPARING” tiene una importante influencia en el nivel y la localización de la inversión extranjera directa, al igual que en la aspiración de los países receptores de inversión de ofrecer concesiones fiscales.

Asimismo, si el Estado del inversionista no aplica el “TAX CREDIT” sobre los impuestos exonerados por el país de la fuente “TAX SPARING”, la exoneración constituye un sacrificio inútil y absurdo realizado por el país en vía de desarrollo, en ilegítimo beneficio del país inversor. Es inconcebible que éste se apropie de los impuestos que corresponderían al país de la fuente si éste no hubiese concedido el beneficio tributario.

Por último, en la medida en que las cláusulas de TAX SPARING se convengan con el fin específico de estimular la inversión en países en vía de desarrollo, es decir, con fines claramente extra fiscales, no pueden ser tachadas por originar competencia fiscal lesiva ni discriminatoria”.

El Tributo y su aplicación perspectivas para el siglo XXI. Tomo II. Coordinadores César García Novoa, Catalina Hoyos Jiménez. Marcial Pons. Madrid 2008. Pág. 2018-2019.

Completando lo que ha manifestado el autor podemos decir que tanto el “TAX SPARING” como el “MATCHING CREDIT” surgieron con el objetivo de ayudar a los países subdesarrollados, propuestos por primera vez en 1954 por Estados Unidos, en la Reunión de ministros de Hacienda en Río de Janeiro.

Finalmente, es importante señalar cómo los efectos de las medidas unilaterales deben ser analizados tanto respecto del Estado de residencia que las concede como respecto del Estado de la fuente donde se genera el ingreso, en virtud de poder apreciar el verdadero grado de incentivo que estas pueden representar para el inversionista extranjero.

2.2. El monto del Impuesto en los Créditos Tributarios

El Crédito Tributario se puede clasificar considerando el monto del impuesto o la imputación que se va acreditar en dos tipos, en: I) La imputación integral o Crédito Integro (FULL TAX CREDIT) y II) La imputación ordinaria o Crédito Ordinario o Normal (ORDINARY FOREIGN TAX CREDIT o CREDIT METHOD WITH LIMITATIONS).

Es importante indicar que estos tipos de créditos siempre utilizan como base de cálculo el impuesto que real y efectivamente han pagado en el extranjero.

2.2.1. La Imputación Integral o Crédito Tributario Integro

Para el profesor Alberto Xavier, si en el Estado de la residencia se deduce el monto total del impuesto efectivamente pagado en el país de origen, se da una imputación integral (TAX CREDIT).²⁵

En doctrina el Crédito Tributario Integro permite que la totalidad de impuesto extranjero pueda ser acreditada contra la totalidad del impuesto en el país de residencia, incluso con la posibilidad de un exceso de impuestos abonado en el exterior.

Pero no siempre va tan lejos la generosidad del sistema, que somete la deducción consentida a un límite máximo: el relativo a la fracción de su propio impuesto correspondiente a las rentas provenientes del país de la fuente es la imputación ordinaria.²⁶

Esta modalidad difícilmente se encuentra en la práctica, en virtud que para todos aquellos casos donde la tasa del país de la fuente fuera superior a la del Estado de residencia, se produciría un traslado de la base imponible desde el país de la fuente hacia el país de residencia, con un efecto negativo para la recaudación en el país de la residencia; al permitir que impuestos de países con tarifas impositivas más altas reduzcan

²⁵ Alberto Xavier. *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires, 1998. Pág. 401.

²⁶ Op. Cit. Pág. 401.

el derecho del país de residencia sobre ingresos de fuente nacional.

2.2.2. La Imputación Ordinaria o Crédito Tributario Normal

En la Imputación Ordinaria el país de residencia sólo permite que se descuenta como Crédito Tributario hasta el límite de la parte del impuesto de renta calculado antes del descuento, y que corresponda a las rentas que sean gravadas en el país de la fuente, sin afectar el monto de impuesto que corresponda por concepto de rentas de fuente nacional en el país de residencia.

Es decir, el mismo se otorga de lo que resulte menor respecto del monto del impuesto efectivamente pagado en el extranjero o el que resulte de aplicar sobre la ganancia de fuente extranjera la alícuota vigente en el Estado de residencia.

“Cómo es fácil verificar, la imputación ordinaria conducirá apenas a una deducción parcial del impuesto extranjero si éste fuera superior al que el Estado de la residencia aplica a las mismas rentas. Quiere decir: el descuento sólo es otorgado hasta el límite del más bajo de los impuestos en concurso.

La razón de ser de este límite está en la actitud de los tesoros nacionales, favorables a anular su propio impuesto, pero desfavorable a sus contribuyentes de los impuestos pagados a Estados Extranjeros.

Nótese que el crédito del impuesto extranjero representa una “renta adicional” tributable en el país de residencia, a añadirse a la renta que le dio origen. En un lenguaje expresivo, puede decirse que el TAX CREDIT es como un crédito contra el fisco utilizable en moneda de pago del impuesto. Precisamente porque representa una renta adicional, es necesario, antes de proceder a la deducción, reajustar la renta bruta extranjera, incrementando su valor a la base de cálculo del impuesto del país de residencia.”²⁷

Actualmente la forma de calcular el límite del Crédito Tributario ha variado desde su creación e implementación, siempre con la finalidad de proteger la fuente nacional de una posible erosión.

Existen distintas modalidades de límites a la imputación ordinaria, las cuales varían según cada país, con efectos distintos sobre el monto

²⁷ Op. Cit. Pág. 402.

acreditable por los contribuyentes.

Para atenuar el rigor de los efectos negativos de este método, algunos países admiten que el crédito, en vez de ser calculado país por país, sea obtenido en base a un método global (OVERALL LIMITATION), permitiendo así una compensación entre excesos indeducibles derivados de los países de alta fiscalidad con los créditos derivados de Estados de fiscalidad moderada.²⁸

2.2.2.1. Tipo de cálculo global (OVERALL LIMITATION)

El cálculo global o “OVERALL LIMITATION” que utilizan algunos países, para efectos de establecer el límite deducible como Crédito Tributario, toma la totalidad de los impuestos pagados en el extranjero combinados, agrupando toda la ganancia neta generada en el exterior y los compara con el impuesto nacional correspondiente al cálculo global de las rentas de fuente extranjera.

Esta modalidad permite combinar las ganancias de fuente extranjera gravadas con altas tasas, incluso mayores a las vigentes en el Estado de residencia (que de ser consideradas separadamente producirían un exceso de crédito no computable), con otras sujetas a un nivel de imposición más bajo, ampliando por lo tanto el Crédito Fiscal disponible.²⁹

Esto quiere decir que se otorga un trato preferente a aquellos contribuyentes que tengan ingresos en más de un país extranjero.

2.2.2.2. Tipo de cálculo “País por País” (PER COUNTRY LIMITATION)

El método “país por país” permite calcular el límite de Crédito Tributario, incorporando en la fórmula que la ganancia neta de la fuente extranjera en el numerador se determine separadamente para cada país extranjero donde el contribuyente obtiene ganancias. En este sistema, el límite se calcula separadamente en cada uno de los países en donde se genera el ingreso mediante la comparación del importe total de los impuestos satisfechos en ese país con la porción del impuesto propio que corresponde al conjunto de las rentas obtenidas en ese Estado.

²⁸ Op. Cit. Pág. 403.

²⁹ Teijeiro, Guillermo o. Estudios sobre la aplicación espacial de la ley Tributaria. La Jurisdicción Tributaria en el contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal. Editorial La Ley. Buenos Aires. Argentina, 2002. Pág. 94.

2.2.2.3. Tipo de cálculo por categorías de renta (BASKET LIMITATION)

En el trabajo realizado por Juan Barbosa se define como una: “modalidad de cómputo por categorías de rentas o canastas o “BASKET LIMITATION”, se permite calcular el límite del crédito ordinario mediante la fórmula según la cual las ganancias de fuente extranjera a ser consideradas en el numerador se agrupan según el tipo de ingreso y/o nivel de tarifa en diferentes canastas”.³⁰

Es un tipo de cálculo que restringe el crédito del impuesto en base a la naturaleza de la renta a la que corresponden, permitiendo apenas la compensación por “canastas” de renta de igual naturaleza.³¹

Podemos decir que esta modalidad constituye un punto intermedio entre las anteriormente señaladas y nos permite tener en cuenta la realidad de que determinados tipos de ganancias (intereses, regalías, etc.) están usualmente sujetas a niveles de tributación distintas al aplicable (rentas operativas o activas) en el o los países donde se genera el ingreso.

2.3. El Crédito Tributario Directo

En doctrina se han identificado los elementos que el Crédito Tributario Directo, los cuales son: i) Sujeto Activo, ii) Objeto), iii) Condiciones para computar el impuesto; y, iv) Periodo en que se imputa el pago.

2.3.1. El sujeto Activo del Crédito Tributario

Las personas para poder acceder al Crédito Tributario deben primero pagar impuesto en el país de residencia, y tendrán la condición de titular para utilizar el Crédito Tributario Directo. Lo que debemos tener en cuenta es que se pueda utilizar cuando sea obligatorio realizar el pago del impuesto en el país donde reside.

Luego, las personas que pueden utilizar el Crédito Tributario Directo pueden ser personas naturales o jurídicas.

También se debe pagar el impuesto en el país de la fuente. En muchas legislaciones, un impuesto se considera pagado para efectos del

³⁰ Barbosa Mariño, Juan David. El crédito Tributario por impuestos pagados en el exterior. Revista de la Maestría en Derecho Económico. Colombia, 2009. Pág. 19.

³¹ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 403.

Crédito Tributario Directo sólo por el sujeto sobre quien recae la imposición que genera la responsabilidad legal de pagar el impuesto.

En nuestro país sólo se puede deducir créditos del exterior que tenga relación con el contribuyente. Esto se encuentra contemplado en el Artículo 54 de la Ley del Impuesto a la Renta que dice:

“El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el impuesto a la renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el impuesto a la renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficios del exterior. Esta deducción solo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses”.

2.3.2. El Objeto del Crédito Tributario

Como se puede inferir, el objeto sobre el cual recaerá el Crédito Tributario Directo es un impuesto que ha sido pagado en un país extranjero sobre ingresos que se consideran en el país de residencia como de fuente extranjera. Por lo general, cumple con determinados puntos como por ejemplo que corresponda a ganancias o rentas de fuente extranjera.

Luego, se debe aplicar a impuestos y no a otros pagos que se realicen a un gobierno extranjero, las Legislaciones Internacionales lo que buscan es restringir determinados impuestos o aplicar un criterio en el cual los impuestos extranjeros sean similares o análogos al impuesto a la renta vigente en el Estado de residencia, sin demasiada preocupación por los detalles técnicos de la Ley Extranjera.

Sin embargo, es importante señalar que la definición legal de lo que se considera como un impuesto similar o análogo, muchas veces tiene un alto contenido local, político o cultural.

Cabe decir que el legislador puede aceptar una concepción amplia del Crédito Tributario frente a dificultades en la práctica para diferenciar los impuestos extranjeros u análogos de los otros pagos no acreditables a gobiernos extranjeros, reconociendo que todo pago a gobiernos extranjeros deberían ser acreditables.

Asimismo, las legislaciones a la hora de aplicar y estructurar unos mecanismos de crédito tributario determinan qué impuestos se pagan en el país de la fuente y cuáles dan derecho a crédito tributario.

En nuestro país sí se considera al Impuesto a la Renta, pero esto puede ser potestativo de cada Estado y de acuerdo a su legislación interna o por un CDI. Es importante la interpretación y lo que los países de residencia consideran como impuesto a la renta para poder aplicar y acreditar el crédito tributario.

En Argentina por ejemplo, utilizan la terminología de Impuesto Análogo, en el Artículo 168 de LIG que dice: *“Prevé un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieron tales ganancias”*, se consideran impuestos análogos los que recaigan sobre las ganancias relacionadas en el Artículo 2 de la Ley.

Otro punto importante para ver el objeto del Crédito Tributario es determinar qué impuestos se pagan en el país de la fuente que dan derecho a un Crédito Tributario. Normalmente es considerado el Impuesto a la Renta pero puede ser facultativo de cada Estado considerarlo en base a sus leyes nacionales o en base a los CDI que aplican.

Siguiendo con la posición del tributarista colombiano, Juan David Barbosa Mariño, *“La definición que el País de Residencia adopte de lo que se considera por Impuesto a la Renta es relevante para poder establecer los alcances de los Impuestos Extranjeros acreditables”*.³²

Algunas legislaciones definen específicamente las características que el Impuesto Extranjero debe poseer para resultar acreditable contra el Impuesto a la Renta Nacional, como un método adicional para determinar el Impuesto.

Cada país puede establecer en su Legislación o bien un criterio amplio u otro criterio restringido, para definir que son impuestos similares o análogos a su Impuesto sobre la Renta para efectos de computarlos como “Crédito Tributario”. También debemos considerar que sean tan sólo Impuestos a la Renta y no tomar en consideración que sean de tipo Nacional o Territorial o de una Entidad Estatal. Cabe además señalar que no es necesario que el Crédito Tributario que proviene del extranjero para su posible aplicación sea de un tipo global o cedular.

³² Barbosa Mariño, Juan David. El Crédito Tributario por Impuestos pagados en el exterior. Revista de la Maestría en Derecho Económico. Colombia, 2009. Pág. 23.

2.3.3. La determinación del monto computable para el Crédito Tributario

Parafraseando a Barbosa, el Crédito Tributario que correspondería utilizar es por lo general el Impuesto sobre la Renta en el país de la residencia sobre el ingreso.

Es importante determinar el cálculo de la ganancia atribuible de fuente extranjera en el país de residencia y, adicionalmente, de ser necesario, se debe considerar las distintas formas de calcular el límite del Crédito Tributario Ordinario. Luego, se debe verificar que realmente el impuesto que se va a considerar ha ingresado a las arcas fiscales del país extranjero.³³

Cabe decir, que para computar el impuesto es necesario que cumpla con el principio de reciprocidad positiva,³⁴ quiere decir que los Estados relacionados por el crédito tributario deben tomar las mismas condiciones para considerar el crédito tributario. Esto tiene relación con medidas unilaterales que tienen una base política, ya que son determinadas por los países que limitan sus impuestos muchas veces por factores políticos.

Respecto del plazo para utilizar el Crédito Tributario, Barbosa manifiesta que existen dos tendencias:

*“i) la que establece que éste debe ser aplicado en el ejercicio en el que nace la obligación del pago del impuesto, como Colombia y Perú; ii) la mayoritaria, que establece que debe ser fijado con flexibilidad, como EEUU u Holanda, donde se permite que el contribuyente descuente los créditos en el año en el que los impuestos pagados en el exterior se acumularon”.*³⁵

³³ Barbosa Mariño, Juan David. El Crédito Tributario por impuestos pagados en el exterior. Revista de la Maestría en Derecho Económico. Colombia, 2009. Pág. 39.

³⁴ Este principio nos dice que *“la caracterizaciones y obligaciones mutuas, contraídas por dos o más sujetos de derecho internacional en cualquier esfera de las relaciones internacionales que, como efecto de una exigencia reforzada, no son consideradas como recíprocas sino a condición de procurarle a cada uno ventajas equivalentes”*. Pastrana Buelvas, Eduardo. Institucionalización de las relaciones económicas internacionales. Universidad Santiago de Cali. Cali. 2000. Pág. 249-250.

³⁵ El autor considera como factor importante que determina el computo del crédito tributario es la fecha de realización del ingreso, por lo general es que las imputaciones se hagan del pago del impuesto interno, es decir, cuando los in-

Asimismo, en el segundo punto, el traslado de excesos de crédito (CARRYOVER MECHANISM) o limitación a periodos subsiguientes o anteriores (CARRYBACK y CARRYFORWARD OF EXCESS) es esencial, permitiendo que las pérdidas sufridas en el extranjero puedan compensarse con los beneficios obtenidos en el Estado de residencia, o puedan trasladarse a futuros si la base imponible del ejercicio resultase negativa.³⁶

Por tanto, los impuestos pagados en el exterior y en los que la deducción es admitida no pueden descontarse en su totalidad porque pasarían el límite de deducción, pero no permitirles acreditar el impuesto traería como consecuencia una doble imposición al contribuyente.

2.4. El Crédito Tributario Indirecto

Al Crédito Indirecto lo podemos ver como una facultad del inversionista residente en un país que acepta este método, de deducir no sólo el impuesto retenido en la fuente sobre los dividendos si no también el impuesto incidente sobre la sociedad distribuidora, incidente en la parte en que éste incide, valga la redundancia, sobre las utilidades que esos dividendos proveen.³⁷

Esto quiere decir que el Crédito Indirecto o “INDIRECT FOREIGN TAX CREDIT” es otorgado a una persona por los impuestos pagados en el extranjero por otra persona en la cual la primera tiene algún tipo de interés económico.

El Crédito en mención es utilizado cuando los impuestos son pagados por subsidiarias extranjeras a favor de la matriz; o en supuestos de grupos de sociedades o en aquellos casos especialmente autorizados en los CDI.

grosos se reciban efectivamente en dinero o en especie, momento en que se entenderán realizados para efectos de ser gravados con el Impuesto sobre la Renta y, por tanto, en virtud de la causación se gravarán con el impuesto; sin embargo, en los comerciantes que llevan contabilidad se entenderá que la imputación se deberá hacer en el año fiscal del asiento contable. Buhler, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968. Pág. 264.

³⁶ Arespacochaga, Joaquín de. Planificación Fiscal Internacional. Marcial Pons. Barcelona 1998. Pág. 372.

³⁷ Alberto Xavier. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 404. El autor indica que en este método se hace necesaria una coordinación entre el periodo de los dividendos y el ejercicio de la generación de las utilidades.

En consecuencia, el Crédito Tributario Indirecto es aplicado cuando el beneficio de la sociedad queda bajo un doble gravamen de dos personas diferentes.³⁸

3. ALGUNAS CONCLUSIONES A MANERA DE IDENTIFICACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA SOBRE EL PARTICULAR EN NUESTRA LEGISLACION

Después de haber desarrollado lo que en doctrina constituye el marco de aplicación de créditos tributarios por operaciones realizadas fuera del lugar de residencia de una sociedad, resulta conveniente analizar y concluir cómo es que el legislador ha tratado estos asuntos en la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y su Reglamento (RGTO).

3.1. Tratamiento Tributario para Empresas Nacionales generadoras de Rentas de Fuente Extranjera

Debemos partir señalando que si bien el artículo 57 “c” de la LIR establece un supuesto de devengado para estas rentas *“Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen”*, cabría establecer una primera interrogante: *¿El devengado de estas rentas debe entenderse a partir del referido inciso o debe entenderse a partir del hecho que una renta de fuente extranjera en una sociedad resulta devengada, en tanto se acumula a las demás rentas de un periodo para la referida sociedad (rentas de Tercera Categoría)?* Planteo esta interrogante, toda vez que las rentas de fuente extranjera según el inciso “c” provienen de la explotación de un negocio, vale decir, del resultado de “comprar y vender”, más no hace referencia a los ingresos que pueden provenir de la inversión que pueda hacer un establecimiento permanente o una sucursal en el extranjero de una matriz nacional.

Miremos que, a partir de la diferenciación entre la explotación de un negocio o la inversión que una sucursal en el extranjero pueda tener, los ingresos a consolidar podrían tener algunos aspectos fundamentales a considerar. Cuando hablamos de sumar los resultados locales (en el Perú) con los obtenidos por una sucursal en el exterior (con las consabidas limitaciones) de parte de una empresa nacional, no estamos si no reconociendo un hecho que contablemente va a tener

³⁸ Arespacochaga, Joaquín de. Planificación Fiscal Internacional. Marcial Pons. Barcelona 1998. Pág. 385.

correlato con las rentas a declarar, es decir el ingreso que se denote en el Estado de Resultados será el mismo que el que se declare como renta.

El caso resulta distinto cuando se trata de una sucursal que a su vez tiene inversiones en otras compañías en el exterior. La sucursal, en atención a la normatividad contable deberá presentar en su Estado de Resultados, las utilidades o pérdidas generadas en las empresas en las que invirtió, todo esto en función de su participación patrimonial en las referidas empresas. Así, la empresa nacional al momento de sumar la rentas de fuente extranjera producto de la sucursal, se encontrará ante la posibilidad de retirar los ingresos que provienen de las citadas inversiones o podrá tomarlos, pero deberá retirarlos de la declaración efectuada en nuestro país, toda vez que son un ingreso contable pero no califican como renta.

Ciertamente, podríamos decir que para la sucursal será renta efectivamente cuando reciba dividendos de esas empresas en las que invirtió, lo que implicará que dependiendo del tratamiento que tengan los dividendos en ese país pagarán o no el Impuesto a la Renta. Pero para nuestro país, dependiendo de lo adoptado en el párrafo anterior, constituirán renta de fuente extranjera proveniente de la sucursal y no dividendos.

Partiendo de este último asunto, resulta interesante analizar cómo podríamos tratar un crédito en este caso, ya que de acuerdo al artículo 88 de la LIR y el 58 del RGTO, *el crédito a calcular se toma de los ingresos del periodo, se verifica con el pago y no es posible arrastrar a periodos siguientes*. Así, si la matriz en Perú optó por no sumar los ingresos contables que provienen de una inversión en valores de la sucursal y los toma cuando esta última recibe los dividendos, la pregunta obvia es cómo se calculará el crédito, en el supuesto de que quien pagó el Impuesto a la Renta fue la empresa de la que se poseen las acciones, pero en un periodo anterior; de hecho este caso tendría un atenuante si es que la sucursal, en virtud de la legislación del país en el que opera, tiene que pagar impuestos cuando percibe los dividendos (esto podría suceder, si por ejemplo, la inversión de la sucursal es una empresa de otro país, y como en el caso peruano, pagan Impuesto a la Renta por los dividendos recibidos de otra empresa en el exterior).

Continuando con el caso anterior, qué sucederá si la matriz en Perú optó por acumular los ingresos contables de la sucursal, pero al mo-

mento de hacer la declaración decidió no considerarlos dado que no constituyen renta de la sucursal todavía. Nos encontraremos, otra vez, con el caso que en un periodo futuro se declararán rentas (cuando se perciban los dividendos en la sucursal) y el crédito tendría que calcularse de un Impuesto pagado en un periodo anterior, salvo atenuante anterior.

Como fuera, si revisamos la limitada legislación sobre el particular, veremos que no necesariamente está preparada para casos como éste y casos más sencillos como el que veremos inmediatamente. Otra vez, nos encontramos ante un panorama económico diferente al de hace varios años: un mundo globalizado; pero sobre todo, un momento en el que muchas empresas peruanas comienzan a invertir en el exterior. Si queremos que éstas lo sigan haciendo desde el Perú y no busquen otras locaciones para establecer la matriz de las inversiones en el exterior, o busquen planificar sus operaciones de “manera distinta”, tendremos que hacer un esfuerzo para mejorar las normas al respecto.

El caso más sencillo antes mencionado, puede ser uno más cotidiano y responde a una pregunta simple: qué sucede si por alguna cuestión normativa, financiera o simplemente de oportunidad, el pago del Impuesto que haga la sucursal en el exterior ocurre después de la declaración de la matriz en Perú. Como está establecida la norma antes señalada, no cabría cálculo de crédito alguno y mucho menos la posibilidad de arrastrarlo al periodo siguiente y compensarlo con otras rentas de fuente extranjera.

En este punto, nos encontramos en una colisión de momentos, mientras las rentas se declaran devengadas (incluida la de fuente extranjera), el crédito se calcula también devengado, pero se usa con una suerte de momento percibido, ya que sólo es posible aplicarlos cuando el Impuesto en el exterior es cancelado. Asumiendo que el crédito se pudiera calcular, qué pasa si en el año en que se pagó y que es cuando lo aplicaría, la empresa tiene exiguas rentas de fuente extranjera o simplemente no las tiene. Esto constituye un gran problema ya que simplemente el crédito se pierde.

Como vemos, considero que queda tarea por hacer. Se tiene que armonizar el tratamiento de créditos del exterior con los cambios sucedidos en los últimos años o si se quiere, se tiene que orientar la legislación al respecto a una búsqueda de competitividad para las empresas que quieren invertir en el exterior desde nuestro país.

3.2. Tratamiento Tributario que se debe aplicar al Impuesto a la Renta retenido en el exterior conforme a la legislación extranjera, bajo el criterio de pagador, cuando la renta objeto del gravamen califica como de fuente peruana para la legislación nacional

De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, sólo se permite deducir como crédito el Impuesto a la Renta pagado en el exterior cuando está vinculado con Rentas de Fuente Extranjera, no existiendo disposición alguna cuando dicho tributo es pagado respecto de Renta de Fuente Peruana.

Con esto, si fuera el caso que se obtiene un financiamiento del exterior para una operación en Perú y resulta que la legislación del país en donde se ubica el prestamista, considera (como en la nuestra) criterios de atribución de renta para el referido país, basados en la doctrina de “pagador”, tendremos un Impuesto a la Renta retenido en el exterior, pero que no se “compensaría” como crédito (dinero) contra el impuesto resultante de las rentas de fuente peruana de la empresa que tomó el préstamo.

Bueno, lo siguiente a considerar es que si no es crédito el impuesto retenido, entonces es un gasto en el que la entidad nacional incurrió. La pregunta común será la siguiente: *¿Es deducible a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría?* Démonos cuenta que ya con esto aceptamos una pérdida del 70% del monto pagado, dado que si en el mejor de los casos, es un gasto deducible, el mismo sólo ofrece un escudo fiscal de 30%.

A estos efectos, la LIR en su artículo 44 inc. “b”, reconoce “taxativamente” como no deducible o gasto prohibido el “Impuesto a la Renta”. Si nos atenemos a este articulado de forma literal, tendríamos que decir que si el impuesto retenido en el exterior es uno del tipo “Impuesto a la Renta”, entonces no podríamos siquiera deducirlo y por tanto ese 30% que esperábamos recuperar, simplemente se pierde; con lo que la onerosidad del pago efectuado es de un 100%.

No obstante lo anterior, creo que debemos buscar una lectura distinta para el referido articulado. En efecto, dejando la literalidad o aún conservándola, debemos considerar que el espíritu del legislador fue el de “precisar” que el gasto que uno calcula por Impuesto a la Renta no puede ser deducible para la determinación del mismo (parece un asunto obvio, ya que de otra forma entraríamos en un espiral de nunca acabar); pero comprendiendo que nuestros legisladores no pueden ser tan

obvios, debemos interpretar que se refiere a cualquier Impuesto a la Renta que la sociedad decida asumir por cuenta de terceros y entender que el sentido ha sido el que estas “liberalidades” pueden ser aceptadas por los demás socios, pero no por el socio Estado.

En el sentido de lo anterior, si la interpretación del referido inc. “b” del artículo 57, es restrictiva a los dos supuestos anteriores, podríamos decir que un Impuesto retenido en el exterior, aun cuando su naturaleza sea de uno tipo Renta, debería ser considerado como deducible para la determinación de rentas nacionales (asumiendo la pérdida que esto implica).

Otra vez, éste es un asunto que merece un tratamiento distinto en la LIR, toda vez que la carga financiera y en particular la económica de afrontar un Impuesto a la Renta dos veces afecta a la empresa.

3.3. En nuestro ordenamiento, ¿Es posible admitir la deducción de Créditos derivados del Impuesto a la Renta pagados en el exterior por las subsidiarias de empresas peruanas? Si esto es así, ¿Qué requisitos habría que cumplir?

Antes de responder la pregunta, partiré por tratar de convenir en una definición de subsidiaria, a fin de evitar una equivocación en la terminología.

De acuerdo al profesor ALBERTO XAVIER, las sociedades subsidiarias no son consideradas establecimientos permanentes de las sociedades-madres (casa matriz). Para el autor, las subsidiarias, al contrario de lo que sucede con las simples filiales, constituyen entidades jurídicamente independientes.³⁹

Debemos considerar a la subsidiaria o filial de una empresa en Perú, como una completamente distinta de la última, sea para efectos societarios, tributarios o de otra índole. Son empresas constituidas en el exterior y que se relacionan con la “matriz” por la inversión realizada por esta última.

En nuestro país, regresando a las interrogantes del presente título, considero importante traer a colación lo previsto en el artículo 6 de la

³⁹ ALBERTO XAVIER. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 1998. Pág. 338.

LIR: *“Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora”*; así como lo señalado en el artículo 4 del RGTO inciso a) numeral 3), *“La condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país”*.

Atendiendo a lo anterior, no cabe duda (o no sería posible) que una subsidiaria o filial pueda o deba declarar rentas como de fuente peruana; son entidades no domiciliadas y se entiende que el espacio de sus negocios no está en nuestro país.

Ahora, quedaría una pregunta, dentro lo que podría ser una confusión de ideas: *¿No es acaso que las sociedades domiciliadas declaran rentas de fuente extranjera?* La respuesta inmediata es *Sí, Claro*, pero debemos precisar que declaran sólo aquéllas que provienen de sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, no las que provienen de subsidiarias o filiales. Siguiendo con la confusión, alguien seguiría preguntando: *Pero acaso, ¿no era que también se podría percibir dividendos (ingresos que provienen de una empresa en la que uno invierte) a través de las sucursales o establecimientos permanentes en el exterior?* En este caso la respuesta sería un *sí* inicialmente, pero debemos considerar que se trataría de un dividendo para la sucursal, pero no para la matriz en Perú, ya que para ésta no sería si no la consolidación de ingresos de su sucursal, sin importar si provinieron de dividendos o de otra fuente.

Expresado lo anterior, algún estudiante de estos temas se seguiría preguntando: *¿Entonces los dividendos que percibamos por una inversión en una subsidiaria ubicada en el exterior, no generan pago de renta alguna, dado los descartes efectuados en el párrafo anterior?* La respuesta en este caso sería: *Nada más Falso*, las rentas producto de dividendos provenientes del exterior son ingresos para una empresa domiciliada, originados por su inversión en una “empresa” ubicada en el exterior y esto basado en un principio tan claro, como que los mismos (los dividendos) son un *Flujo de Riqueza* para la compañía.

Ahora, si atendemos a lo establecido en el artículo 88, en el sentido que la referencia de crédito es la siguiente: *“Los Impuesto a la Renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera (...)”* debe-

ríamos enseguida concluir que dado que los dividendos no tienen naturaleza de rentas de fuente extranjera (ya que éstas provienen de las sucursales o establecimientos permanentes), no tendrían crédito alguno que los atenúe. Además, no sería un poco difícil de calcular si consideramos la posibilidad, de que la inversión efectuada no sea única, cotice en bolsa, etc., qué tendríamos que hacer en el supuesto de que el crédito se aplicara, ¿deberíamos de considerar la participación patrimonial de la empresa en el Perú sobre sus inversiones y trasladar este cálculo, para a su vez determinar el mencionado crédito? Desde mi perspectiva, este modelo podría ser muy complicado de establecer, no sólo por lo dicho, si no por asuntos de orden contable, de información disponible, etc.

Sin embargo, nos quedamos con un problema y es que estos dividendos (ingresos) que ya tributaron en país de origen, volverán a tributar en nuestro país. Entonces, volvemos a la problemática antes comentada, una empresa peruana que exporta capitales no ve competitivo este asunto y buscará relocalizar su matriz de inversiones en el exterior.

Para esto, con el objeto de trascender el problema, el tratamiento aplicable no debería ser el de un crédito directo, si no podría aplicarse un método de exención, aunque sea parcial, para el caso de las subsidiarias.

De acuerdo a Rubio Guerreiro, el método exención es cuando, *“La renta se grava exclusivamente en uno de los países considerados, quedando exenta en los restantes. La exención supone la renuncia por parte de un Estado a la percepción de su impuesto cuando éste recae sobre contribuyentes que mantienen determinados lazos con otros Estados”*.⁴⁰

Este método funcionaría como un “crédito tributario indirecto”, para el caso de dividendos o participaciones que se pueden dar a través de una serie de empresas subsidiarias. El método de exención puede mejorar la doble tributación económica y ayudaría a que en nuestro país, las empresas nacionales que trabajan con capitales en el extranjero, mediante una subsidiaria, sean competitivas; al margen de la mayor recaudación posible, si la exención fuera parcial y logrando además, alentar a que una empresa peruana invierta desde nuestro país.

⁴⁰ Rubio Guerrero, Juan José. Los Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En: Instituto de Estudios Fiscales. España. Pág. 68.

4. A MANERA DE RECOMENDACIONES

1. Para el caso de los créditos por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera, se debería normar de manera más precisa el uso de ellos, consintiendo formalidades que aseguren para el Estado la veracidad de los mismos, pero permitiendo además que no tengan limitaciones en el tiempo en función de la problemática antes expuesta. Las formalidades podrían ir desde la necesidad de una acreditación de los impuestos pagados a través de certificaciones de las Administraciones Tributarias del exterior u otros entes certificadores (notarios), de validaciones de la forma de pago (cheque, depósitos, transferencias, etc., del uso de declaraciones juradas y exámenes de parte de empresas auditoras con representación internacional, entre otros. El asunto de no limitar el uso del crédito, en caso que no se lograra utilizar completamente, podría pasar por establecer controles que hoy se permiten por los medios electrónicos que tenemos para las declaraciones juradas; en este caso, un ejemplo posible de replicar sería el del arrastre de pérdidas de periodos anteriores.
2. Ahora, ¿por qué limitar el crédito a un caso de rentas de fuente extranjera? debería incluirse en los requisitos y controles señalados en el punto precedente, la posibilidad de aplicarlo en rentas de fuente peruana, cuando provienen de casos de impuestos cancelados bajo el criterio del “Pagador”.
3. Se debería considerar un artículo que especifique que para los casos de dividendos provenientes de subsidiarias en el exterior, sea aplicable un método de exención, aunque sea parcial, buscando una alícuota razonablemente “competitiva”.
4. Finalmente, como una cuestión de orden, valdría la pena tener un apartado o un capítulo específico de los créditos por rentas de fuente extranjera o por dividendos de subsidiarias, a fin de tener un criterio más integrador en nuestra Ley y en el Reglamento del Impuesto a la Renta.

Lima, abril de 2010.

