

Subtema A:

**NORMAS SOBRE LA IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS DE FUENTE
EXTRANJERA Y POSIBILIDAD DE ACREDITAR IMPUESTOS
PAGADOS FUERA DEL PERÚ**

Ponente Individual: **Renée A. Villagra Cayamana**^(*)

I. RESUMEN EJECUTIVO

Dentro del sistema de renta de fuente mundial que rige en el Perú, los domiciliados tributan por la totalidad de su renta, al margen de su fuente. El ámbito de aplicación objetivo del impuesto a la renta tratándose de rentas de fuente extranjera es el previsto por la LIR en sus artículos 1, 2 y 3.

La LIR establece el sistema "global" para la determinación de la renta de fuente extranjera, en contraposición al sistema de *baskets*. En tal sentido, las rentas netas positivas se suman y se compensan con las rentas netas negativas, con excepción de las pérdidas de paraísos fiscales.

El criterio de lo percibido rige para la imputación de las rentas de fuente extranjera de la persona natural diferentes a las provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior; con excepción de las ECND bajo el régimen de TFI.

Para la determinación de la renta neta de fuente extranjera, corresponde computar los gastos de fuente extranjera. Sin embargo, la estructura de las normas aplicables puede generar problemas, entre otros, porque el artículo 51 alude a "resultados"; mientras que el artículo 51-A se refiere a "renta neta".

La LIR prevé el otorgamiento de un crédito por el IR pagado en el exterior siempre que no exceda del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero; y que se trate de un impuesto efectivamente pagado en el exterior. El requisito constitutivo para el goce del crédito es el "pago" del impuesto en el exterior.

La LIR establece que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna, lo cual ha sido ratificado por el Informe N° 023-2015-SUNAT/5D000. La citada disposición contradice la tendencia internacional a otorgar al remanente del crédito por impuesto pagado en exterior un plazo para utilizarlo. En efecto, los países de la Alianza del Pacífico (Chile, Colombia y México), permiten la utilización posterior de los excedentes de crédito por impuestos pagados en el exterior.

La SUNAT ha emitido los Informes N° 023-2015-SUNAT/5D000 y N° 024-2017-

^(*) Abogada por la Universidad Católica de Santa María de Arequipa, Master en Tributación por la Universidad de Florida, Estados Unidos. Docente ordinaria de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).

SUNAT/5D0000 incorporando requisitos no previstos en la norma para el otorgamiento del crédito por impuesto pagado en el exterior, desnaturalizando la estructura del IR peruano y contraviniendo el Código Tributario y la Constitución.

II. INTRODUCCIÓN

Una de las consecuencias naturales que deriva de los sistemas de renta de fuente mundial es la necesidad de mitigar los efectos de la doble imposición sobre los domiciliados, la cual se produce por el gravamen en el país de domicilio, de la renta generada por un hecho imponible acontecido fuera del territorio, donde, a su vez, la renta ha tributado conforme a la legislación de tal país.

En tal sentido, el tratamiento del crédito, de los gastos y las eventuales pérdidas que se producen por la interacción de los diferentes sistemas tributarios involucrados, constituye parte medular de toda legislación que aplica el *World Wide Income*.

El conjunto de normas aludidas en el párrafo anterior, constituyen las medidas unilaterales para mitigar la doble imposición; la cuales cuentan con un mecanismo complementario que es el de los CDI.

El presente trabajo delimita el ámbito objetivo y subjetivo del IR tratándose de rentas de fuente extranjera, la metodología que adopta la LIR para su determinación y el criterio de imputación de tales rentas.

Posteriormente aborda críticamente el tratamiento previsto por la normatividad para los gastos y pérdidas de fuente extranjera y las respectivas restricciones, el mecanismo operativo del crédito por impuesto pagado en el exterior y la tendencia internacional a partir de la legislación comparada.

En la última parte se analizan dos casos hipotéticos constituidos por el de una operación que genera ganancias en el exterior y pérdida en el Perú; y el caso de una retención en el exterior y la emisión del certificado de retención en un año posterior. Finalmente se emiten conclusiones y recomendaciones.

III. NORMAS SOBRE LA IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA Y POSIBILIDAD DE ACREDITAR IMPUESTOS PAGADOS FUERA DEL PERÚ

Ámbito de aplicación del IR tratándose de rentas de fuente extranjera

Los domiciliados en el Perú tributan por su renta de fuente mundial, en virtud a lo previsto por el artículo 6 de la LIR que prevé la tributación por la totalidad de la renta, al margen de su fuente.

Por su parte, el ámbito de aplicación objetivo del impuesto a la renta tratándose de rentas de fuente extranjera está constituido por los mismos hechos imponibles correspondientes a las rentas de fuente peruana de la persona natural previstos por la LIR.¹ En tal sentido, el ámbito de aplicación está constituido por las rentas producto y dos (2) manifestaciones del flujo de riqueza que son las ganancias de capital por enajenación de inmuebles distintos a casa habitación y por enajenación de acciones y valores mobiliarios.

¹ Conforme a lo previsto por los artículos 1, 2 y 3 de la LIR.

El ámbito de aplicación subjetivo del impuesto a la renta tratándose de rentas de fuente extranjera, está constituido por la persona domiciliada, situación que se determina de conformidad con las reglas previstas en los artículos 7° y 8° de la LIR.

La metodología que establece la LIR para la determinación de la renta de fuente extranjera sujeta a tributación corresponde a la "global", en contraposición al sistema de *baskets*. En tal sentido, las rentas positivas se suman y se compensan con las rentas negativas dentro del globo de fuente extranjera, con excepción de las pérdidas obtenidas en paraísos fiscales.

No obstante, a partir del ejercicio 2011² la LIR prevé un tratamiento cedular, ajeno a la tributación de la renta global, para la renta de fuente extranjera proveniente de la enajenación de acciones y valores mobiliarios,³ que se encuentren registrados en el Registro Público de Mercado de Valores del Perú condicionado a que su enajenación se realice a través de un mecanismo centralizado de negociación del país o, que se encuentren registrados en el exterior y su enajenación se efectúe en mecanismos de negociación extranjeros, siempre que exista un Convenio de Integración suscrito con estas entidades o de la enajenación de derechos sobre aquellos. En estos casos se establece que se sumarán y compensarán entre sí tales rentas y si resultara una renta neta, esta se sumará a la renta neta de la segunda categoría producida por la enajenación de los referidos bienes. La ficción antes señalada, en la actualidad, se circunscribe a las enajenaciones llevadas a cabo en el Mercado Integrado Latinoamericano.⁴

En tal sentido, es posible afirmar que el Perú cuenta con un sistema de renta de fuente extranjera global, con excepción de la renta proveniente de la enajenación de acciones y valores mobiliarios que podrían calificar –si cumplen los requisitos previstos por el segundo párrafo del artículo 51 de la LIR– por ficción, como de segunda categoría, dado que la categorización de la renta procede exclusivamente respecto de la de fuente peruana.

Imputación de las rentas de fuente extranjera

La LIR ha previsto, en su artículo 57 inciso d), el criterio de lo percibido para la imputación de las rentas de fuente extranjera de la persona natural diferentes a las provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior. No obstante, tal regla se desvirtúa para el caso de las ECND bajo el régimen de TFI.

En efecto, en virtud a lo establecido por el artículo 113 de la LIR, a partir del ejercicio 2013,⁵ se aplica el criterio de lo devengado para las rentas netas pasivas que obtengan las ECND, las cuales son atribuidas a sus propietarios domiciliados en el país

² En virtud al segundo párrafo del artículo 51 de la LIR, incorporado por el artículo 4 de la Ley N° 29645, publicada el 31 de diciembre del 2010, vigente a partir del 1 de enero del 2011.

³ El segundo párrafo del artículo 51 de la LIR alude a la "*enajenación de los bienes a que se refiere el inciso a) del artículo 2° de esta Ley*", el cual comprende a acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

⁴ <<https://www.mercadomila.com/home/>>.

⁵ Conforme al Capítulo XIV de la LIR incorporado por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio del 2012, vigente a partir del 1 de enero del 2013.

que, al cierre del ejercicio gravable, por sí solos o conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, tengan una participación, directa o indirecta, en más del cincuenta por ciento (50%) en los resultados de dicha entidad, conforme a las especificaciones detalladas en el Capítulo XIV de la LIR.

Es preciso tomar en cuenta que el régimen de TFI precisamente combate el diferimiento de impuestos por parte de aquellos que, aprovechándose de ser partícipes en entidades domiciliadas situadas en paraísos fiscales, evitan el pago de impuestos obtenidas por ellos.⁶ En tal sentido, el mecanismo de gravar tales rentas conforme al criterio de lo percibido, en lugar del devengado, fue la herramienta ideal que hace más de medio siglo, en 1962 fue incorporado por la legislación norteamericana.⁷

Tratamiento de pérdidas y gastos de fuente extranjera

Gastos de fuente extranjera

El único artículo que existió en la LIR para regular la determinación de la renta de fuente extranjera fue el 51 (desde el 01 de enero de 1994 al 31 de diciembre de 2003). Posteriormente se incorporó el artículo 51-A con vigencia a partir del ejercicio 2004.⁸

En virtud a lo previsto por el artículo 51º-A de la LIR, constituye renta neta de fuente extranjera el resultado de la diferencia o resta de la renta bruta de fuente extranjera menos los gastos necesarios para producirla y mantenerla.

En tal sentido, el procedimiento de determinación de la renta de fuente extranjera, consiste, en primer lugar, en determinar la existencia de renta de fuente extranjera de la persona natural que califica como renta gravada en el Perú, no exonerada, ni inafecta según la LIR.

En segundo lugar, surge la necesidad de identificar la renta bruta, la cual se obtiene adicionando al monto percibido o devengado, según corresponda, el impuesto a la renta retenido en el país extranjero que constituye la fuente de la renta. Sin embargo, debe tomarse en cuenta, que la pluralidad legislativa existente en la actualidad en función de la soberanía de los estados, puede ocasionar situaciones especiales en las que la surja la necesidad de una conciliación tributaria⁹ debido a la no coincidencia de la renta bruta con el monto percibido más el impuesto retenido.¹⁰

Salvo casos excepcionales, la determinación de la renta en el caso de la persona natural con rentas diferentes a las empresariales se restringe a aplicar a la renta bruta

⁶ Ver VILLAGRA CAYAMANA, Renée Antonieta. "Análisis crítico del Régimen de TFI vigente en el Perú a partir del 2013". En: *THEMIS*, 64. Pág. 51.

<<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9536/9941>>.

⁷ Subparte F del Código de Rentas Internas (sección 951).

⁸ Incorporado por el artículo 31 del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

⁹ Ver CÓRDOVA, Alex. "El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización". Ponencia General. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 62, Dedicada íntegramente a las XIII Jornadas Nacionales de Tributación. Marzo del 2017.

¹⁰ Podrían darse supuestos en los que el país de procedencia de la renta exija el pago directo al no domiciliado en algunas circunstancias, en sustitución a la retención.

la deducción de gastos conforme al principio de causalidad previsto por la LIR exclusivamente en el artículo 51°-A.

Con relación a las limitaciones a la deducción de gastos de fuente extranjera, cabe señalar que el artículo 51-A de la LIR no ha previsto ninguna y no se consideran aplicables, por lo tanto, las contempladas en los artículos 37¹¹ o 44¹² de la LIR, en tanto éstas son relacionadas exclusivamente a las rentas de tercera categoría, las cuales son rentas de fuente peruana. Es preciso enfatizar en este punto, que el artículo 22 de la LIR estableció con claridad que la categorización de rentas sólo corresponde a las de fuente peruana.¹³

En la práctica, respecto a la persona natural sin negocio, el efecto de la conciliación será desconocer las deducciones "flat" o planas, que usualmente otorgan los países de la fuente para los no residentes y reconstruir la base añadiendo el impuesto retenido.

Las deducciones "flat" son aquellas permitidas en algunos casos por las legislaciones, a efecto de facilitar la determinación y retención del impuesto de no residentes. Tal es el caso, por ejemplo, del tratamiento que el Perú otorga a las rentas del trabajo independiente de fuente peruana para los no domiciliados, que por todo gasto permite la deducción del 20%, conforme a lo previsto por el artículo 45° de la LIR, constituyendo la tasa efectiva del impuesto el 24% (30%¹⁴ - 6%).

En tal sentido, si por ejemplo, una persona natural domiciliada hubiera generado renta por el ejercicio profesional independiente en un país extranjero, la cual ha sido materia de retención previa una deducción flat, lo que deberá incluir como renta de fuente extranjera en su declaración es el monto de la renta bruta considerada en su recibo por honorarios profesionales disminuido por los gastos necesarios para producir tal renta (hayan sido incurridos en el exterior o en el Perú), lo cual constituye su renta neta.

La situación se vuelve más compleja, por ejemplo, en los supuestos de percepción de intereses provenientes de instituciones financieras foráneas, en los que usualmente la persona natural sólo recibe un monto neto, se supone que luego de la retención de impuestos, determinada conforme a la legislación del país extranjero de la fuente, y posteriormente recibe un certificado de retenciones.

En tal circunstancia, el contribuyente tendrá que hallar la renta bruta de fuente extranjera añadiendo a la renta recibida el monto del impuesto retenido. Tal monto será materia de deducción de los gastos conforme al principio de causalidad y el resultado será la renta neta de fuente extranjera.

En tal sentido, al no haber previsto expresamente prohibiciones o limitaciones el

¹¹ Nótese que la introducción del artículo 37 de la LIR prevé: "A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles (...)".

¹² Nótese que la introducción del artículo 44 de la LIR prevé: "No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría: (...)".

¹³ Conforme a la modificación introducida a la LIR por el artículo 5 de la Ley N° 27804, publicada el 02 de agosto de 2002.

¹⁴ Conforme al inciso g) del artículo 54° de la LIR.

artículo 51-A de la LIR, entre otros, serían deducibles de la renta de fuente extranjera, los gastos en países o territorios de baja o nula imposición, al no alcanzarle la prohibición dispuesta en el artículo 44° inciso m) de la LIR. Es preciso notar que la restricción en el caso de pérdidas de paraísos fiscales es expresa conforme al principio de legalidad, limitación que no existe en la LIR respecto a la procedencia del gasto o del crédito.

Cabe resaltar que, bajo el análisis sistemático de los artículos 51° y 51°-A la referencia a “resultados” a la que hace el artículo 51° se estaría refiriendo a la renta neta positiva o negativa que arrojen las diferentes fuentes productoras de renta de fuente extranjera; mientras que la referencia a la renta neta que se adiciona a la renta neta del trabajo, sólo puede ser el resultado del globo en el que se suman y compensan rentas netas y siempre será renta positiva.

Pérdidas de fuente extranjera

En el sistema global de renta de fuente extranjera, las rentas netas positivas se suman y se compensan con las rentas netas negativas dentro del globo de fuente extranjera con excepción de las pérdidas de paraíso fiscal. En efecto, a partir del 1 de enero del 2001, está prohibida la compensación de pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición.¹⁵ Nótese que respecto a las citadas pérdidas la prohibición es expresa conforme al tercer párrafo del artículo 51° de la LIR, limitación que no existe respecto a gastos o costos.

Cabe precisar que la prohibición de la compensación de pérdidas de paraísos fiscales, introducida dentro del paquete de medidas antielusivas por la Ley N° 27356, es una de las pocas que se ha mantenido inalterable hasta la fecha; a diferencia, entre otras, de la deducibilidad absoluta de los gastos de tales territorios que posteriormente fue modificada para admitir excepciones.

Si bien se admiten pérdidas dentro del globo de rentas netas de fuente extranjera, estas no son permitidas como resultado general del tal globo, en tanto el artículo 88 inciso e) de la LIR, prevé que únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta –se entiende que luego de la suma y compensación dentro del globo de la renta de fuente extranjera– la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana.

En tal sentido, es posible concluir que las pérdidas de fuente extranjera (rentas netas negativas) son permitidas dentro del globo de fuente extranjera, pero no como resultado general de tal globo.

Por su parte, en el Informe N° 074-2016-SUNAT/5D0000 del 14 de abril de 2016 la Administración Tributaria concluye que no corresponde arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera. Basa su razonamiento en que la compensación de resultados permitida por el artículo 51 de la LIR solo se refiere a la de los resultados de las rentas productoras de renta extranjera del mismo ejercicio gravable.

¹⁵ Conforme al segundo párrafo del artículo 51 de la LIR que fue incorporado por el Artículo 9 de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000. Posteriormente el texto se modificó en cuanto a forma; en efecto, pasó a constituir el tercer párrafo mediante la modificación introducida por el artículo 4 de la Ley N° 29645, publicada el 31 de diciembre de 2010 y vigente a partir del 1 de enero del 2011 y el texto se adecuó para considerar “los párrafos” en plural, en lugar “del párrafo”.

Al respecto, es pertinente notar que la determinación de la renta de fuente extranjera se basa exclusivamente en la LIR, incluyendo el reconocimiento del crédito por impuesto pagado en el exterior; mientras que el cálculo del crédito en el país extranjero de la fuente se fundamenta en la legislación de tal país.

Con relación al arrastre de la pérdida de fuente extranjera y ante el silencio normativo, existen interpretaciones a su favor y en contra; sin embargo, este tema excede los alcances de este trabajo; no obstante conforme lo reconocen las conclusiones de las XIII Jornadas del IPDT es necesario que la LIR regule tal situación.¹⁶

Crédito por IR pagado en el exterior

Es preciso indicar que el tratamiento del crédito directo previsto en el artículo 88° inciso e) de la LIR, así como la reglamentación del mismo contenida en el artículo 54° inciso d) del RLIR, están referidos tanto a personas naturales y también a contribuyentes de tercera categoría, ambos con renta de fuente extranjera. En tal sentido, la mayoría de aspectos problemáticos de las normas citadas puede resultar común tanto para la persona natural como para la empresa; sin embargo, orientaremos nuestro análisis al caso de la persona natural.

El artículo 88 inciso e) de la LIR prevé el otorgamiento de un crédito por el impuesto a la renta pagado en el exterior. El crédito por impuestos pagados en el exterior fue introducido en la legislación peruana como parte del sistema de gravamen de renta de fuente mundial. En efecto, la LIR vigente en 1982 (aprobada por el Decreto Legislativo N° 200 y modificada por la Ley N° 23337), reincorporó un sistema de gravamen de fuente mundial que incluyó al crédito del exterior (regulado en su artículo 92°) que se mantiene igual hasta la fecha, salvo en lo referido a la tasa media que se derivó al Reglamento.

El crédito se otorga por los impuestos a la renta “abonados” en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la LIR, bajo dos (2) condiciones:

- a) Que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero.¹⁷
- b) Que se trate de un impuesto efectivamente pagado en el exterior.

El inciso e) del artículo 88 de la LIR concluye estableciendo que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna. La citada disposición contradice la tendencia internacional a otorgar al remanente del crédito por impuesto pagado en exterior un plazo determinado o indeterminado para utilizarlo, conforme se explicará líneas abajo al tratar la legislación comparada.

Por su parte, el artículo 58 del RLIR señala que para efecto del crédito por impuesto a la renta abonado en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 88 de la LIR, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) El crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la LIR.

¹⁶ Ver CORDOVA, Alex. Ob. Cit., Pág. 49.

¹⁷ La tasa media del contribuyente está definida en el artículo 52° inciso d) del RLIR.

- b) Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y,
- c) El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del impuesto a la renta en el extranjero con documento fehaciente.

Considerando la finalidad de la regulación establecida en las normas citadas, de una interpretación conjunta del artículo 88 inciso e) de la LIR y del artículo 58 de su Reglamento, se concluye que para que el IR del exterior constituya un "crédito", este debe ser efectivamente pagado en el exterior y dicho "pago" debe ser acreditado con un documento fehaciente. Por tanto, el "pago" del IR del exterior es un requisito constitutivo para el nacimiento del "crédito" y es propio de su regulación.

En tal sentido, para la procedencia del crédito:

- Se debe tratar de *"impuestos a la renta abonados en el exterior"*. En tal sentido, el crédito *"solo procederá cuando se acredite el pago del IR en el extranjero con documento fehaciente"*.
- Tal crédito tiene como límite máximo el *"impuesto efectivamente pagado en el exterior"*.
- *"Los impuestos pagados en el extranjero (...) deben reunir las características propias de la imposición a la renta"*.

En otras palabras, para la aplicación del "crédito" no es relevante si el IR del exterior y el IR peruano corresponden o se devengan en el mismo ejercicio, porque el concepto de "crédito" prescinde totalmente de la determinación de un IR ya determinado y calculado.

La correspondencia o devengo en el mismo ejercicio o el plazo del pago del impuesto en el exterior no son relevantes para el otorgamiento del "crédito" en el Perú sencillamente porque la LIR no lo establece así. Debe tomarse en cuenta que el crédito se origina como consecuencia del pago, por lo tanto, su realización es objetiva y claramente demostrable.

En tal sentido, se observa que el requisito del "pago" a que se refiere el artículo 88 inciso e) de la LIR y normas reglamentarias, está previsto única y exclusivamente en nuestra LIR como un requisito para la existencia (nacimiento) del "crédito", no desprendiéndose de su texto un alcance mayor.

La Administración Tributaria haciendo una interpretación extensiva de la LIR y con carácter innovador, ante la opinión solicitada por la Cámara de Comercio que expresamente pide que se pronuncie sobre el caso de un contribuyente que "paga" los impuestos del exterior después de la fecha de vencimiento de la Declaración Jurada Anual, ha señalado en su Informe N° 023-2015-SUNAT/5D000¹⁸ del 10 de febrero de 2015, que tratándose de sucursales de empresas peruanas en el exterior, el IR pagado en el extranjero constituye crédito contra el IR peruano, siempre que dicho impuesto sea pagado con anterioridad al vencimiento de la Declaración Jurada del ejercicio en

¹⁸ El Informe está referido a una empresa domiciliada en el Perú que tiene una sucursal en otro país, a través de la cual obtiene utilidades que son enviadas al Perú, que constituyen para aquella rentas de fuente extranjera gravadas con el impuesto a la renta en este país; y que son objeto de retención del impuesto a la renta en el país donde se ha establecido dicha sucursal.

que se reconozca (devengue) la renta de fuente extranjera gravable en el Perú.

Esta limitación en cuanto al plazo no está contenida en ningún artículo expreso de la LIR; no obstante, en vía de interpretación y como opinión institucional la SUNAT considera que existe un nuevo requisito no previsto en la ley.

En el Informe N° 024-2017-SUNAT/5D0000¹⁹ del 3 de marzo de 2017, la SUNAT vuelve a innovar y establece como criterio que el *"impuesto retenido en el exterior podrá ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta peruano, en el ejercicio en el que se reconoce tal renta en el Perú"*. Conclusión que tampoco surge de algún artículo expreso de la LIR ni del Reglamento.

Impuesto efectivamente pagado

En el Informe N° 074-2016-SUNAT/5D0000²⁰ del 14 de abril de 2016, entre otros, la Administración Tributaria reconoce que la normativa del IR no contiene norma alguna que defina qué se entiende por "impuesto efectivamente pagado" (en el extranjero), para efecto de su utilización como crédito contra el IR peruano. Recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española la SUNAT concluye que tal expresión alude a que el IR "se haya cancelado realmente", lo cual se produce mediante:

- a) El pago propiamente dicho
- b) La compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores; y
- c) La compensación con tributos distintos al propio impuesto, si la legislación del país de que se trate lo permite.

A la enumeración anterior, habría que añadir a la retención del IR, conforme lo ha aclarado el Informe N° 024-2017-SUNAT/5D0000, que la incorpora en calidad de supuesto que califica como impuesto efectivamente pagado.

En cuanto a las prácticas internacionales, Rust reconoce la existencia de una práctica internacional divergente; sin embargo, con relación a la exigencia del "impuesto pagado" versus el "impuesto a pagar" considera que la inclusión de la última frase fomentaría la evasión tributaria. En el marco de los CDI tal autor considera que ambas frases deberían entenderse como el impuesto pagado.²¹

Legislación comparada

A continuación, se expondrá brevemente el tratamiento que los países de la Alianza del Pacífico otorgan al crédito por impuesto pagado en el exterior.

- a) En Chile la legislación establece el derecho a crédito de los impuestos obligatorios

¹⁹ El Informe está referido a una empresa domiciliada en el Perú que tiene una sucursal en otro país con el que no se cuenta con CDI, a través de la cual se obtiene utilidades que son enviadas al Perú, que constituyen para aquella, rentas de fuente extranjera gravadas con el IR en este país; y que son objeto de retención del IR en el exterior.

²⁰ El Informe está referido a una empresa domiciliada en el Perú que tiene dos sucursales en dos países con los cuales no se ha suscrito un CDI, siendo que la sucursal A ha obtenido renta de fuente extranjera y la sucursal B, pérdida de fuente extranjera.

²¹ RUST, Alexander. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Cuarta Edición. Wolters Kluwer. Holanda 2015. Págs. 1636 y 1637.

a la renta pagada o retenida, en forma definitiva, en el exterior siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en su ley, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos.²²

La legislación de Chile conforme a sus recientes modificaciones,²³ incrementó las tasas máximas por créditos por impuestos pagados en el exterior, pasando de un 30% a un 32% cuando la renta proviene desde un país con el cual Chile no tiene CDI, y a un 35% cuando sí lo tiene; en tal sentido, se requiere separar las rentas percibidas de países con CDI de aquellos que no, a los efectos de calcular una base diferenciada para los toques de créditos.

En consecuencia, las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por las rentas que obtengan a partir del 1 de enero de 2014, podrán gozar del nuevo tope incorporado a la Ley de la Renta con tasa del 35% en sustitución del 30% que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Por su parte, de conformidad con la modificación introducida al artículo 41A por la Ley N° 20,727, a partir del 2014 Chile permite la imputación del excedente del crédito por impuestos pagados en el exterior imputable al impuesto de primera categoría²⁴ en los ejercicios siguientes hasta su total extinción.²⁵

- b) En Colombia la Ley del Impuesto sobre la Renta permite el descuento por impuestos pagados en el exterior a las personas naturales que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, el cual en ningún caso podrá exceder del monto del impuesto sobre la renta que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Una peculiaridad de la legislación colombiana es que el impuesto sobre la renta pagado en el exterior puede ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) períodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta y complementarios generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos períodos.²⁶

²² Artículo 41 de la Ley N° 19.247 de Chile, numerales 3 y 4. <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley19247.htm>>.

²³ Con motivo de la promulgación de las Leyes N° 20,727 y 20,780 de 2014 (Reforma tributaria), se introdujeron una serie de modificaciones a los artículos 41 A y 41 C, de la Ley de la Renta.

²⁴ El Impuesto de primera categoría busca gravar la renta proveniente del capital.

²⁵ El artículo 41-A, A 3 b) segundo párrafo prevé: *"Cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente del crédito deducible del impuesto de primera categoría, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente se imputará en los ejercicios siguientes en que se determinen rentas de fuente extranjera afectas a dicho tributo, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación"*.

²⁶ Artículo 254 del Estatuto Tributario Nacional. <<http://www.secretariasenado.gov.co/>>

- c) En México se reconoce el derecho al crédito; sin embargo, se lo niega cuando la retención o pago del impuesto en el extranjero esté condicionado a su acreditamiento. La norma establece que los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Al respecto prevé que cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención

En cuanto al plazo, la ley de México establece que cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento puede efectuarse en los diez (10) ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Se prevé que la parte del impuesto pagado en el extranjero que no sea acreditable no será deducible.²⁷

Del análisis de las legislaciones de Chile, Colombia y México, en cuanto a lo sustancial, se observa la tendencia a permitir la utilización de los excedentes de crédito por impuestos pagados en el exterior, a diferencia de lo que sucede en el Perú.

Caso de una operación que genera ganancias en el exterior y pérdida en el Perú

El supuesto de una operación que genera ganancias en el exterior, con una consecuente retención en el país de la fuente y pérdidas en el Perú puede producirse en el Perú por efecto de la aplicación conjunta de los artículos 51 y 51-A de la LIR.

En efecto, es posible que la renta bruta originada en un país extranjero sea positiva; sin embargo, por la deducción de uno o varios gastos permitidos, conforme al artículo 51-A de la LIR, la renta neta sea negativa.

En tal caso, el goce del crédito por el impuesto efectivamente pagado en el exterior dependerá de si este resultado es el único de fuente extranjera o si se cuenta con otros resultados de fuente extranjera que permitan su compensación. Nótese que la LIR sólo permite traer pérdida del extranjero dentro del globo de renta de fuente extranjera, y no como resultado general.

En tal sentido, si no existieran más rentas de fuente extranjera, tal pérdida no podría traerse al país y el impuesto retenido en el exterior no podría utilizarse como crédito. Si, por el contrario, existieran otras rentas (u otra renta) de fuente extranjera, éstas podrían sumarse y compensarse con el resultado negativo. En la misma línea, en el último supuesto, la posibilidad de utilizar el crédito será sometida a las reglas generales con el límite de la tasa media del contribuyente.

Caso de retención en el exterior y emisión del certificado de retención en un año posterior

En el supuesto en el que se efectúen retenciones en el país de la fuente en un año determinado, emitiéndose los certificados de retención en la fuente en un año posterior como consecuencia de las diferencias legislativas en cuanto al concepto de "ejercicio gravable" o "año fiscal", procedería la utilización del crédito.

senado/basedoc/estatuto_tributario_pr010.html#254>.

²⁷ Artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf>.

Al respecto, es preciso notar que la LIR condiciona el otorgamiento del crédito a que se trate de un impuesto efectivamente pagado en el exterior, lo cual ha sucedido en el caso planteado; por lo tanto, la formalidad de obtener los certificados de retención con posterioridad no debería afectar el derecho reconocido por el artículo 88 inciso e) de la LIR.

La obtención de certificados de retención no podría ser constitutiva de derechos, sino que, por el contrario, tales documentos sirven para la acreditación del pago que constituye la obligación sustancial. En tal sentido, lo previsto por el artículo 58 del RLIR que señala que el otorgamiento de crédito por impuesto a la renta abonado en el exterior, entre otros, sólo procederá cuando se acredite el pago del IR en el extranjero con documento fehaciente debe ser interpretado con carácter laxo, referido exclusivamente a un medio probatorio y no constitutivo de derechos.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. El tratamiento brindado por la LIR a la renta de fuente extranjera de la persona natural no es claro, posiblemente por efecto de la incorporación progresiva de múltiples modificaciones legales que no han considerado la coherencia de las normas aplicables.
2. Todas las disposiciones vinculadas con la tributación de rentas de fuente extranjera, contienen excepciones o situaciones especiales previstas en otra ubicación de la LIR, lo cual produce dificultades en su interpretación y aplicación. Por ejemplo, el artículo 57 que claramente establece el criterio de imputación de rentas, no alude ni refiere como excepción a lo previsto en las normas de TFI. En la misma línea, la consideración como renta de segunda categoría para la renta de fuente extranjera en el caso del MILA no está tratada en los artículos correspondientes a tal categoría de renta.
3. Las disposiciones de la LIR respecto a la renta de fuente extranjera han sido materia de informes de la SUNAT que, en algunas situaciones, se han excedido a lo legalmente previsto creando requisitos que la ley no ha previsto.
4. Según la LIR, el requisito constitutivo para la procedencia del crédito por impuesto pagado en el exterior es exclusivamente su "pago", deviniendo en interpretaciones ilegales los Informes de la SUNAT que condicionan el otorgamiento del crédito a plazos o a la correspondencia o devengo de la renta en el mismo ejercicio (*matching* entre el Perú y el país extranjero fuente de la renta).
5. La incorporación del artículo 51-A de la LIR que reconoce la deducción de gastos para la generación de renta de fuente extranjera amerita la armonización de las normas pertinentes por parte del legislador a efecto de evitar los problemas que pueden ocasionar la alusión a "resultados" a que se refiere el artículo 51 de la LIR y a "renta neta" que hace el artículo 51-A, para lo cual se sugiere la modificación de ambos artículos a fin de que evidencien coherencia.
6. Se requiere modificar la LIR para permitir la utilización del remanente del crédito por impuesto pagado en el exterior, conforme a la tendencia de internacional cuyo objetivo no es otros que ofrecer un tratamiento equitativo al contribuyente con relación a los impuestos abonados en el extranjero.

Lima, mayo de 2018.

-----o-----