

INFORME N.º 074-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se plantea el caso de una empresa domiciliada en el Perú que tiene dos sucursales en dos países con los cuales no se ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, siendo que la sucursal A ha obtenido renta de fuente extranjera y la sucursal B, pérdida de fuente extranjera.

Al respecto, se consulta lo siguiente:

1. ¿Es posible arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera?
2. Para efecto de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿“las rentas obtenidas en el extranjero” a que alude dicho inciso se determinan sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51° de dicha ley, o, en su defecto, solo comprende los resultados de la sucursal A que ha obtenido renta neta de fuente extranjera y respecto de la cual se ha realizado el pago del Impuesto a la Renta?
3. A efecto de determinar los créditos por Impuesto a la Renta, ¿el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior comprende, además de los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores o la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento”).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, “el Código Tributario”).

ANÁLISIS:

1. El artículo 51° de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país⁽¹⁾ sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus

¹ Es pertinente indicar que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6° de la LIR, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las

fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de la referida ley. Añade que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Como se aprecia de la norma citada, para fines del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país que obtengan rentas de fuente peruana y extranjera determinarán por separado los resultados que arrojen sus respectivas fuentes productoras, y solo en caso de obtener renta neta de fuente extranjera, esta se agregará a la renta neta obtenida en el país; siendo que la suma constituirá la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto del ejercicio gravable que corresponde a dichos contribuyentes.

Nótese que la normativa del Impuesto a la Renta ha precisado que, en ningún caso, la pérdida neta de fuente extranjera sea compensable para determinar el impuesto del ejercicio gravable correspondiente, por lo que esta no puede incidir en la determinación de la renta neta imponible.

2. Ahora bien, en cuanto a la primera consulta, según lo establecido en el artículo 57° de la LIR, a los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Añade dicho artículo que las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las normas que este señala; y que las normas establecidas en el segundo párrafo de este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

De la norma citada fluye que, en principio, para la determinación del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio gravable, solo se debe tener en cuenta las rentas y gastos que, conforme a lo dispuesto por el referido artículo, deben imputarse a dicho ejercicio gravable.

De otro lado, *“La doctrina ha reconocido en la institución de la compensación de pérdidas una excepción al principio de independencia de ejercicios. En ese sentido, si bien a efectos fiscales y contables, los resultados de las actividades realizadas en uno y otro ejercicio se fijan con independencia de lo acontecido en períodos distintos del que se determina, en el caso de obtención de pérdidas se admite su compensación con resultados fiscales posteriores”*⁽²⁾.

Al respecto, tratándose de empresas, la normativa del Impuesto a la Renta peruano solo ha previsto tal excepción para el caso de la pérdida neta total de

disposiciones de dicha 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.

² FERNÁNDEZ ORIGGI, ÍTALO. *Las deducciones del Impuesto a la Renta*. Palestra Editores. Lima, 2005. Pág. 319.

tercera categoría de fuente peruana⁽³⁾, mas no para el supuesto de pérdidas de fuente extranjera.

Si bien el artículo 51° de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta empresarial extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana, dicha compensación solo se refiere a la de los resultados de esas fuentes productoras de renta extranjera del mismo ejercicio gravable.

En consecuencia, en cuanto a la primera consulta, se tiene que no corresponde arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera.

3. En cuanto a la segunda consulta, es pertinente indicar que el inciso e) del artículo 88° de la LIR señala que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79⁽⁴⁾, deducirán de su impuesto, los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por dicha ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior; siendo 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.

Por su parte, de acuerdo con lo previsto en el inciso d) del artículo 52° del Reglamento, para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 88° antes citado, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29°-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46° de la LIR. Agrega la norma que de existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Como se puede apreciar, la normativa del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes puedan deducir del Impuesto que les corresponda pagar en el país los impuestos a la renta efectivamente pagados en el extranjero, habiéndose previsto que el importe que no sea utilizado en el ejercicio gravable correspondiente, esto es, en el ejercicio en que se reconoce la renta gravada por tal impuesto, no puede ser compensado en otros ejercicios ni dar derecho a devolución alguna.

Además, se establece como uno de los límites de dicha deducción, que los impuestos a la renta abonados en el exterior no excedan del importe que

³ Conforme se ha regulado en el artículo 50° de la LIR.

⁴ Según el cual, los contribuyentes del Impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero; siendo que, tratándose de empresas, dicha tasa media se obtiene de dividir el impuesto determinado (numerador) entre el resultado de la suma de la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera que corresponda, sin deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores (denominador), y multiplicando tal resultado por 100.

Sobre el particular, toda vez que para efecto de la determinación de dicha tasa media se considera, entre otros, la renta neta de fuente extranjera, la cual conforme se ha indicado en el numeral 1 del presente informe, se obtiene luego de sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen las fuentes productoras de renta extranjera que tiene un contribuyente, se infiere que debe considerarse los eventuales resultados negativos (pérdidas) que hubiera obtenido en todas sus fuentes productoras de fuente extranjera, a fin de establecer dicha renta neta.

Así pues, cuando el mencionado inciso d) del artículo 52° del Reglamento, señala que por tasa media se entenderá, el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta de la tercera categoría más la *renta neta de fuente extranjera*, debe entenderse que esta no solo se refiere a la renta resultante de sus fuentes productoras respecto de las cuales se pagó el Impuesto a la Renta en el exterior, sino la renta neta de fuente extranjera obtenida como resultado de la compensación prevista en el artículo 51° de la LIR antes citado.

En ese sentido, para efecto de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, “las rentas obtenidas en el extranjero” a que alude dicho inciso, se determinarán sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51° de dicha ley.

4. Respecto a la tercera consulta, tal como ya se ha señalado, la normativa del Impuesto a la Renta permite que los contribuyentes puedan deducir del Impuesto que les corresponda pagar en el país los impuestos a la renta efectivamente pagados en el extranjero.

Sobre el particular, cabe indicar que la LIR 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 Impuesto a la Renta peruano.

En ese sentido, para una aproximación a su significado⁵), debe mencionarse que esta Administración Tributaria ha señalado *que según las normas y la doctrina, “el pago” es una forma de extinción de la obligación tributaria, el cual supone el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, debiendo realizarse en las condiciones y requisitos exigidos*

⁵ Es preciso señalar que si bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 27° del Código Tributario, el pago y la compensación son medios distintos por los que se extingue la obligación tributaria, toda vez que la expresión en cuestión es “el impuesto efectivamente pagado en el exterior”, determinar su sentido y alcance no necesariamente se garantiza cuando solo se recurre a la legislación interna.

por las leyes a efecto que el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria⁽⁶⁾.

De otro lado, también se ha indicado:

Que una vez efectuada la compensación del crédito a favor por concepto del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta contra el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), el monto materia de la misma corresponde al ITAN, al haber producido dicha compensación su efecto extintivo respecto de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto.

En este orden de ideas, el monto que por concepto del ITAN se hubiera cancelado efectivamente, sea mediante su pago o compensación, y que no hubiera sido aplicado contra los pagos a cuenta y/o de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio al cual corresponde dicha cancelación, deberá regirse por la normatividad que lo regula⁽⁷⁾.

De lo antes señalado, se puede afirmar que cuando el inciso e) del artículo 88° de la LIR utiliza la expresión “impuesto efectivamente pagado en el exterior”, alude a que el Impuesto a la Renta se haya cancelado realmente⁽⁸⁾; vale decir, que se haya cumplido realmente con la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria del Impuesto a la Renta, lo cual se produce mediante el pago propiamente dicho del referido impuesto y también mediante su compensación⁽⁹⁾ con saldos a favor de ejercicios anteriores o con tributos distintos al propio impuesto, si la legislación del país de que se trate lo permite⁽¹⁰⁾.

En ese sentido, a efecto de determinar el crédito por Impuesto a la Renta pagado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior comprende los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores y también la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta, si la legislación del país de que se trate lo permite.

⁶ Informe N.°016-2012-SUNAT/4B0000.

⁷ Informe N.°099-2006-SUNAT/2B0000.

⁸ Según el Diccionario de la Real Academia Española “efectivamente” es un adverbio cuyo significado es “De manera efectiva o real” (<http://dle.rae.es/>)

⁹ Modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, que consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente (Diccionario de la Real Academia Española).

¹⁰ Referencialmente, cabe señalar que el artículo 8° de la Ley N.°28424, Ley que crea el ITAN, publicada el 21.12.2004 y normas modificatorias, establece que el monto “efectivamente pagado”, sea total o parcialmente, por concepto del Impuesto podrá utilizarse como crédito contra el Impuesto a la Renta; siendo que, según el inciso a) del artículo 9° de su reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N.° 025-2005-EF, publicado el 16.2.2005, se entiende que el Impuesto ha sido “efectivamente pagado”, cuando la deuda tributaria generada por el mismo se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.

CONCLUSIONES:

En el supuesto de una empresa domiciliada en el Perú que tiene dos sucursales en dos países con los cuales no se ha suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, siendo que la sucursal A ha obtenido renta de fuente extranjera y la sucursal B, pérdida de fuente extranjera:

1. No corresponde arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a fin de compensarlas contra futuras rentas netas de fuente extranjera.
2. Para efecto de determinar el límite que está en función de la aplicación de la tasa media del contribuyente, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, "las rentas obtenidas en el extranjero" a que alude dicho inciso, se determinarán sumando y compensando entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, conforme lo dispone el artículo 51° de dicha ley.
3. A efecto de determinar el crédito por Impuesto a la Renta pagado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, el cálculo del impuesto efectivamente pagado en el exterior comprende los pagos en efectivo, la compensación con saldos a favor de ejercicios anteriores y también la compensación con tributos distintos al Impuesto a la Renta, si la legislación del país de que se trate lo permite.

Lima, 14 ABR. 2016

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO

rmh
CT0174-2016/CT0177-2016
CT0179-2016/CT0180-2016
CT0181-2016
IMPUESTO A LA RENTA: Determinación de la renta neta de fuente extranjera.