

**INFORME N.º 135-2019-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría, en relación con el crédito contra el impuesto a la renta por impuesto abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88º de la Ley del Impuesto a la Renta, se formula las siguientes consultas, referidas a las rentas obtenidas en el extranjero sobre cuyo importe se tiene que aplicar la tasa media a que el referido inciso alude:

- a) ¿Qué debe entenderse por dichas rentas de fuente extranjera: las ventas menos el costo de ventas, o solo las ventas?
- b) ¿Las referidas rentas de fuente extranjera son solo aquellas que han sido objeto de retención del impuesto o la totalidad de las rentas de fuente extranjera?

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF<sup>(1)</sup> (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF<sup>(2)</sup> (en adelante, Reglamento).

**ANÁLISIS:**

1. El inciso e) del artículo 88º de la LIR establece que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere su artículo 79º<sup>(3)</sup>, deducirán de su impuesto, los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. 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 52º del Reglamento, para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del artículo 88º 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 29º-A, sin tener en cuenta las deducciones que autoriza el artículo 46º de la LIR. Agrega la norma que de existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

---

<sup>1</sup> Publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

<sup>2</sup> Publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

<sup>3</sup> Según el cual, los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de esta ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

De las normas citadas fluye que:

- a) Los contribuyentes del impuesto a la renta pueden deducir de este los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la LIR, hasta el límite, entre otro, del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las *rentas obtenidas en el extranjero*.
- b) Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría, la tasa media es el porcentaje que resulte de relacionar el impuesto a la renta determinado por el ejercicio gravable con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera<sup>(4)</sup>, sin tener en cuenta las pérdidas de ejercicios anteriores.

Nótese que para la determinación de la tasa media en mención se establece un ratio en función al gravamen (impuesto a la renta determinado por el ejercicio gravable) que recae sobre la renta neta global de la tercera categoría más la renta neta global de fuente extranjera<sup>(5)</sup>.

De lo antes señalado fluye que como quiera que la tasa media en cuestión se determina en función a renta neta global, solo tiene sentido que, para la determinación del límite bajo análisis, esta se aplique también sobre la renta neta global de fuente extranjera, pues de no ser así, se distorsionaría el límite en mención<sup>(6)</sup>, incrementándose o disminuyéndose este, indebidamente.

---

<sup>4</sup> 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 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 dicha ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

Cabe indicar que el artículo 51°-A de la LIR contiene las normas a tener en cuenta a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera; entre otras, aquella que dispone que a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

<sup>5</sup> Sin tener en cuenta las pérdidas de ejercicios anteriores.

<sup>6</sup> "Imputación parcial: en la que el Estado de residencia deduce el impuesto previamente satisfecho, pero hasta el límite máximo de lo que correspondería pagar si la renta se hubiera obtenido en dicho Estado. Siendo que la deducción del impuesto extranjero está limitada a la cantidad resultante de aplicar la tasa vigente de gravamen del Estado de residencia a las rentas obtenidas en el otro Estado.

(...)

La Ley de Impuesto a la Renta opera bajo el método de crédito ordinario, estableciendo en el literal e) de su artículo 88° que el impuesto a ser usado como crédito no debe exceder del importe que resulta de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero.

Esto es, el impuesto extranjero que se use como crédito no puede exceder del IR [*impuesto a la renta*] que corresponda abonar por las rentas de fuente extranjera en el Perú, por lo que el límite del IR extranjero a acreditarse, es la cantidad que resulta de aplicar la tasa efectiva del IR peruano que grava al contribuyente, a sus rentas de fuente extranjera. Nótese que el exceso del Impuesto pagado en el exterior que quede sin acreditar no puede ser compensado en otros ejercicios ni recuperado vía devolución, siendo evidente que la ley peruana, disposición interna, busca no disminuir el IR que grava rentas de fuente peruana" (los subrayados son nuestros).

En consecuencia, tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría, en relación con el crédito contra el impuesto a la renta por impuesto abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, por rentas obtenidas en el extranjero sobre cuyo importe se tiene que aplicar la tasa media a que el mencionado inciso se refiere:

- a) Debe entenderse la “renta neta global de fuente extranjera” a que aluden los artículos 51° y 51°-A de la LIR.
- b) La referida renta de fuente extranjera es la totalidad de la renta neta de fuente extranjera, sea que esté integrada por rentas que han sido objeto de retención del impuesto o no.

### **CONCLUSIONES:**

Tratándose de perceptores de rentas de tercera categoría, en relación con el crédito contra el impuesto a la renta por impuesto abonado en el exterior, a que se refiere el inciso e) del artículo 88° de la LIR, por rentas obtenidas en el extranjero sobre cuyo importe se tiene que aplicar la tasa media a que el mencionado inciso se refiere:

- a) Debe entenderse la “renta neta global de fuente extranjera” a que aluden los artículos 51° y 51°-A de la LIR.
- b) La referida renta de fuente extranjera es la totalidad de la renta neta de fuente extranjera, sea que esté integrada por rentas que han sido objeto de retención del impuesto o no.

Lima, 27 SET. 2019

Original firmado por:

**FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA**  
**Intendente Nacional (e)**  
**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS**

ncf  
CT0713-2018  
CT0715-2018  
CT0716-2018  
CT0726-2018  
IMPUESTO A LA RENTA – Crédito por impuesto a la renta abonado en el exterior

---

BASALLO RAMOS, Carlos. “El método de imputación para evitar la doble imposición en el CDI modelo OCDE frente a la ley del Impuesto a la Renta a propósito de la limitación temporal contenida en la legislación interna”. En: CDIs convenios para evitar doble imposición tributaria. IFA Grupo Peruano. Junio 2008. Págs. 394 y 400.