

# Nacimiento y Naturaleza del Crédito por Renta de Fuente Extranjera en el Perú<sup>(\*)</sup>



**ÁLVARO ARBULO SERVERA**

Bachiller en Derecho por la Universidad de Lima-2009.  
Summer Course in International Tax Law at the  
International Tax Center – Leiden University, Netherlands.  
Ex miembro del Consejo Directivo de **ADVOCATUS**.

## SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Consideraciones preliminares al crédito por renta de fuente extranjera en el Perú:
  1. El nacimiento del la renta de fuente mundial en el Perú
  2. El nacimiento del crédito por renta de fuente extranjera en el Perú.
- III. La naturaleza del crédito por renta de fuente extranjera en el Perú:
  1. Pago a cuenta del III.
  2. Beneficio tributario.
  3. Medio de extinción de la obligación tributaria:
    - 3.1. Compensación.
    - 3.2. Condonación.
    - 3.3. Extinción por ley especial.
- IV. Conclusiones.

<sup>(\*)</sup> El presente artículo forma parte de la Tesis "La renta de fuente extranjera y el crédito por renta de fuente extranjera de las empresas peruanas exportadoras de capitales: vicios y defectos en la regulación nacional, a propósito de las posibilidades de cambiar en la medida unilateral para evitar la doble imposición en el Perú" elaborada para optar por el Título de Abogado en la Universidad de Lima.

Agradezco a Roberto Coiro, Walker Villanueva y Dante Sanguinetti por los comentarios vertidos para la elaboración del presente artículo.

"Let me tell you how it will be;  
There's one for you, nineteen for me.  
'Cause I'm the taxman!"

THE BEATLES

## I. INTRODUCCIÓN

Actualmente el Perú viene intentando convertirse en un exportador de capitales<sup>1</sup> – situación que nunca antes se había dado en nuestra historia –. Con ello, no pretendemos señalar que este ha perdido su real investidura de país importador de capitales, esto resultaría absurdo.

Dentro de este contexto, consideramos que la mayoría de rentas de fuente extranjera<sup>2</sup> que obtienen las empresas peruanas son el resultado de servicios, intereses y/o regalías, mas no de

dividendos<sup>3</sup> (caso distinto a lo que ocurre con las personas naturales domiciliadas en el Perú o con las sociedades peruanas con sucursales en el extranjero).

Ahora bien, como es de vuestro conocimiento, el Crédito por Renta de Fuente Extranjera en el Perú<sup>4</sup> es la medida unilateral para evitar la doble imposición jurídica –la económica no ha sido regulada aún– que ha sido regulada por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante, la LIR).

En ese sentido, resulta importante aclarar que el presente artículo no pretende ahondar en los grandes errores y vacíos de nuestra medida unilateral, ni tampoco los serios problemas de información con los que cuenta la Administración Tributaria para fiscalizar a las empresas que

- 1 Actualmente empresas de capitales peruanos cuentan con presencia física en Estados Unidos de Norte América, México, Guatemala, República Dominicana, Honduras, El Salvador, Costa Rica, Puerto Rico, Colombia, Ecuador, Venezuela, Brasil, Chile, Bolivia, Paraguay, Argentina, España, Francia, Alemania, Tailandia, China, India, Laos y Vietnam.
- 2 Las rentas de fuente extranjera se pueden determinar con una interpretación a contrario de las rentas de fuente peruana y con un análisis de la hipótesis de incidencia de las rentas de fuente mundial gravadas por el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF.
- 3 Son muy pocas las empresas peruanas que constituyen sociedades en otros países, es decir, las matrices peruanas son prácticamente inexistentes.
- 4 Incluso el artículo 88 de la LIR.
- 5 VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, London – The Hague – Boston, Treatise Introduction, pp. 1-2:

*"International juridical double taxation (for its definition see supra m.no. 01 LK/NON: vog01 INTROD-01 ), mainly arises today because the vast majority of States, in addition to levying taxes on domestic assets and domestic economic transaction, levy taxes on capital situated and transactions carried out in other countries to the extent that they benefit resident taxpayers. For example, the foreign income or foreign capital of a resident natural or juridical person is often subject to taxation based on the 'principle of residence' (taxation of worldwide income or worldwide capital). At the same time, however, no State waives its taxation of transactions or capital within its own territory even if they benefit, or belong to, non-resident persons (principle of source; the term 'territoriality principle' is avoided here because a variety of different meanings have been attributed to it; see Vogel, K., *Die räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsname*, 13, 14 (1965)). As a consequence, tax claims of different States necessarily overlap.*

*Secondly, double taxation may also arise when a person is deemed a resident simultaneously by two (or more) States, or because source rules overlap, i.e. because two (or more) States treat the same economic transaction or item of capital as having occurred or being situated in their territory. Thirdly, double taxation may arise because certain States tax the worldwide income of their citizens even when they are residents of another State (in particular USA, México, and the Philippines).*

*In contrast, the term 'economic double taxation' is used to describe the situation that arises when the same economic transaction, item of income or capital is taxed in two or more States during the same period, but in the hands of different taxpayers (this has been called 'lack of subject identity'): see Bittler, C., supra m.no. 1 LK/NON: vog01 INTROD-1, at 33:*

realmente generan rentas de fuente mundial. Lo que intentaremos analizar es por qué y desde cuándo el Perú adopta esta medida y cuál es su naturaleza jurídica.

## II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES AL CRÉDITO POR RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN EL PERÚ

Dentro de un contexto netamente histórico, podemos señalar que existen más de 80 años de retraso entre nuestra regulación y la de Inglaterra o los Estados Unidos de América. Además, no está por demás indicar que si bien nuestro sistema jurídico (sobre todo en lo Civil) ha sido construido sobre una base Romano-Germánica y en materia tributaria existen

modelos que siguen a lo largo de Latino América<sup>6</sup>, son los sistemas Anglosajones de donde hemos importado la figura del Impuesto a la Renta (en adelante IR) y en donde hoy en día se tiene, tal vez, la mejor regulación del Crédito por Renta de Fuente Extranjera debido a la diversidad de casos que se han presentado frente a la Administración Tributaria de dichos países.

Para darnos una idea de cuán atrasada está la regulación del IR en el Perú<sup>7</sup>, tributo que puede ser considerado, sin exageración alguna, como el impuesto más importante del siglo XIX y de la primera mitad del siglo XX, debemos realizar un breve comparativo de cuándo se reguló este por primera vez en nuestro país.<sup>8</sup>

Flick, H., 37 *StuW* 329 (1960). *Economic double taxation will occur if assets are attributed to different persons by the domestic law of the States involved, or, for example, when the tax law of one State attributes an item of capital to its legal owner whereas the tax law of the other State attributes the item of capital to the person in possession or economic control (e.g. in Germany according to § 39 Abgabenordnung (= Fiscal Code, hereinafter referred to as AO)). Economic double taxation may arise, too, if alimony paid by a husband to his wife is considered income and taxed in her hands while not being allowed to be deducted as an expense by the husband in his State of residence (Commission cantonale de recours en matière d'impôt, Canton de Fribourg, 42 *StReV*, 28 (1987)); or if one State taxes a legal entity at its place of residence whereas another State disregards the legal entity and taxes its income or capital by attributing it to a resident shareholder (if this situation should arise between Swiss cantons, economic double taxation, like juridical double taxation, would be prevented by Swiss domestic law. Schweizerisches Bundesgericht = Swiss Federal Court, hereinafter referred to as *SchweizBG*, 51 ASA 497 (1983)). Further, economic double taxation can result from conflicting rules regarding the inclusion or deduction of positive and negative elements of income and capital as, for example, in cases of transfer pricing. Occasionally, the term 'economic double taxation' is also used to describe the taxation of a corporation's income which is taxed initially at the corporate level and subsequently at the shareholder level. This is the so-called 'classical system of corporate taxation'. However, this is a different situation, thus correctly *Commissione Centrale, Diritto e Pratica tributaria II* 3 (1991)'.*

- Al respecto, debemos olvidar el gran aporte de profesores inmigrantes como el maestro Dino Jarach y que han existido trabajos como el Código Tributario para América Latina, que denotan una influencia apartada del sistema Anglosajón.
- "Income" en inglés, "Reddito" en italiano, "Renda" en portugués, "Revenu" en francés, "Einkommen" en alemán, "Inkomen" en holandés y "Indkomst" en danés.
- PISTONE, Pasquale, *Los Principios Tributarios Ante Las Nuevas Formas De Imposición Sobre La Renta*, Boletín General. En: *Memorias de las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Isla Margarita, Venezuela, 2008. Tema II *Los principios tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta*. Instituto Venezolano de Derecho Tributario. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, p. 29:

*"La etimología de renta no es conciliable con lo que el contribuyente ingresa sin efectos de restitución, como es normal desde la perspectiva de gravar cada ingreso, a sea, cada income de capital de un sujeto;"*

PISTONE, Pasquale, *ibidem*, p. 28-29.

Preliminarmente es importante destacar la diferencia etimológica de la palabra "renta" respecto a la expresión inglesa "income", utilizada en el sistema tributario que, por primera vez, gravó esa manifestación de capacidad contributiva. Mientras que el término inglés se refiere, en forma objetiva, a los ingresos como tales (así resultan evidentes los dos componentes de dicha palabra tales como "in" y "come"), la expresión renta y su correspondiente expresión en portugués incluyen en sí mismas la idea de restitución, que también es propia del término "reddito", en uso común en el idioma italiano. Como se advierte, tanto "renta" como "renda" y "reddito" son derivaciones del verbo latín

El IR nació en Inglaterra en 1799, luego Estados Unidos de América, ante una primera experiencia en 1864 bajo forma de Impuesto de Guerra –derogado al fin de la guerra civil–, perfecciona el mencionado impuesto en 1913, aunque con bastantes alteraciones.<sup>9</sup> Desde ya, podemos apreciar que una de las razones del gran desarrollo que tienen los países Anglosajones en cuanto al IR se debe a la temprana y pionera regulación que tuvieron.

Por su parte el IR se incorporó en España en 1900, en Francia en 1914, en Brasil en 1922, en Argentina en 1932, y en Perú recién en 1934<sup>10</sup>, pese a que hay quienes consideran que existe algo similar al IR en nuestra legislación con la promulgación del Decreto Supremo del 12 de mayo de 1852<sup>11</sup>, por el Ex-Presidente José Rufino Echenique, por una contribución de patentes que puede asemejarse al IR.

Con esto, podemos apreciar que, América Latina mantiene un retraso cronológico con Estados Unidos de América y el Reino Unido, siendo entre los años 1920 y 1935 que la difusión del IR se consolida en los sistemas jurídicos, con un peso que variará de país en país, pero siempre de vital importancia.

### 1. El nacimiento de la renta de fuente mundial en el Perú

El IR en el Perú no siempre gravó a sus domiciliados por sus rentas de fuente mundial; en un inicio, nuestra regulación optó solo por gravar las rentas de fuente peruana.

Sin embargo, en el año 1968 con el Decreto Supremo No. 287-68-HC, el Perú, tratando tal vez de imitar a los países exportadores de capital, introdujo el criterio de las rentas de fuente

<sup>9</sup> "reddere". Análogamente, la palabra francesa "revenu" indica algo que vuelve y por ende, comparte, aun en forma más alejada, la idea de devolución que es propia de las expresiones mencionadas de los idiomas español, italiano y portugués;

SHAW, José Luis, *El Impuesto Progresivo a la Renta Personal y el Paradigma de la Equidad*, Comunicación Técnica – Uruguay. En: *Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Isla Margarita, Venezuela, 2008. Tema 10. *Los principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta*. Instituto Venezolano de Derecho Tributario. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, p.131B.

El IR nació en Inglaterra a fines del siglo XVIII, en 1799, impulsado por el Primer Ministro William Pitt para financiar la guerra contra Napoleón. La alícuota era única y proporcional del 10%. Con ajustes realizados de 1803 a 1816 llegó a rendir más de lo esperado, pero como Pitt era un liberal conservador contrarío al IR personal porque interfería con la privacidad de los contribuyentes, una vez que la necesidad inmediata de la guerra desapareció, en 1816 se derogó el impuesto y además se ordenó eliminar todos los registros del mismo.

No obstante, en 1842 vuelve nuevamente el impuesto con el Primer Ministro Robert Peel, quien ante el clamor popular redujo fuertemente las tarifas aduaneras para bajar el precio de los alimentos que estaban muy altos debido a las malas cosechas y al proteccionismo aduanero, sustituyendo estas tarifas aduaneras por un impuesto a la renta de base amplia y de alícuota del 3% con retención en la fuente.

A fines del Siglo XIX el aumento de los gastos militares, el surgimiento de las ideologías contestatarias como el socialismo tanto en Inglaterra como en la Alemania de Bismark, y las malas condiciones de vida en los centros urbanos industriales, provocaron la necesidad de aumentar el gasto social y por consiguiente los impuestos para financiarlo. Y así, en menos de 20 años a partir del impuesto al gasto social allí por el año 1880, más de 15 países introdujeron el impuesto a la renta.

<sup>9</sup> GARCÍA MULLIN, Juan Roque, *Manual de Impuesto a la Renta*, Organización de los Estados Americanos, Programa del Sector Público, p. 7.

<sup>10</sup> El 26 de julio de 1934, durante el gobierno del Presidente Oscar R. Benavides, se promulgó la Ley 7904, mediante la cual se dio origen al IR en el Perú.

<sup>11</sup> LÓPEZ DE ROMAÑA, Ignacio, *Los métodos para evitar la doble tributación internacional y los criterios de neutralidad para la colocación internacional de capitales: un análisis de eficiencia*. Tesis para optar por el Título de Abogado en la Universidad de Lima, 2003, p. 7.

como base de cálculo para el IR, cuando era más que evidente que el Perú era un importador de capitales.<sup>12</sup>

Al respecto, merece traer a colación el siguiente comentario de Ferrero Rebagliatti<sup>13</sup>:

*"La Reforma Tributaria, que fue materia de un proyecto elaborado por una misión conjunta de la OEA y el BID, y revisado por la Comisión designada conforme a la Ley 16358, dio su primer paso sustancial con la promulgación del Código Tributario, en 1966. El segundo paso fue la Ley 16900 que impulsó el reordenamiento tributario y cuya refundación correspondió al autor del presente estudio. El tercer paso fue el Decreto con fuerza de Ley 287-68-HC, definitorio de un nuevo régimen para el impuesto a la renta. Es de justicia reconocer que fue una medida significativa para lograr que el ejercicio presupuestal cerrara sin déficit aquel año y se enjugaran los factores del desequilibrio introducidos tardíamente por el Congreso".*

En ese sentido, a partir del ejercicio fiscal 1969, los domiciliados en el Perú "tributaron"<sup>14</sup> por la suma de sus rentas de fuente peruana con sus rentas de fuente extranjera.

## 2. El nacimiento del crédito por renta de fuente extranjera en el Perú

De igual manera, con el Decreto Supremo No. 287-68-HC, a través de su artículo 91, se dio origen al Crédito por Renta de Fuente Extranjera en el Perú.<sup>15</sup>

Probablemente el Perú solo haya intentado imitar a los países exportadores de capital, cuando era más que evidente que este era un importador de capitales, clara diferencia a lo que sucedía con los Estados Unidos de América, quienes iniciaron la regulación del Tax Credit en 1918 con la creación del impuesto empresario<sup>16</sup>, o lo que ellos llaman "Corporate Tax"<sup>17</sup>, debido a que era la mejor forma de evitar que sus empresas exportadoras de capitales, se vieran perjudicadas con la doble imposición.

Ahora bien, si actualmente el Perú se encuentra inmerso en un auge económico y está combatiendo (al parecer) de manera airosa la crisis mundial, producto de la caída del sistema estadounidense, y que la mayoría de empresas peruanas siguen fortaleciéndose, resulta lamentable que nuestra medida unilateral no haya prácticamente cambiado en los últimos 30 años<sup>18</sup>, debido a que una mejor regulación del crédito por renta de fuente extranjera, y tal vez un cambio de sistema, produciría mayores inversiones de empresas peruanas en el exterior

12 Al parecer el Decreto Supremo No. 287-68-HC se expidió en un clima de gran tensión política, tanto así que luego de algunas semanas de publicada de la norma se dio el golpe de Estado del General Velasco Alvarado. Incluso, resulta anecdótico que la Ley del Impuesto a la Renta fuese un Decreto Supremo.

13 FERRERO REBAGLIATTI, Raúl, *Economía y Derecho. Obras Completas*, Tomo IV, Lima, 1989, pp. 430-431.

14 Señalamos "tributaron" porque ni hoy en día la Administración Tributaria cuenta con las herramientas necesarias para realmente gravar las rentas de fuente mundial.

15 Artículo 91 del Decreto Supremo No. 287-68-HC.

16 *Los contribuyentes domiciliados en el país, que obtengan rentas de fuente extranjera, tendrán derecho a un crédito por el impuesto pagado en el exterior (...)*.

16 MCINTYRE, Michael J., *The International Income Tax Rules of the United States*, Michie Law Publishers, Charlottesville, Virginia, 1992, pp. 4-5.

17 SHAW, José Luis, *Op. Cit.*, p.1319.

18 DE LA TORRE, David, *Falta regulación tributaria para inversión peruana en el exterior*. En: *Diario Gestión*, 12 de diciembre de 2007, p. 8.

y probablemente atraería a más inversionistas de capitales extranjeros.

### III. LA NATURALEZA DEL CRÉDITO POR RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN EL PERÚ

Tal como hemos podido apreciar, desde el Decreto Supremo No. 287-68-HC el impuesto abonado en el exterior puede ser utilizado como un crédito contra el IR.

Por su parte, tal como lo hemos indicado, la regulación del Crédito por Renta de Fuente Extranjera se encuentra en el inciso e) del artículo 8B de la LIR, el cual señala que, los contribuyentes deducirán de su impuesto los IR abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la LIR, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni del impuesto efectivamente abonado en el exterior. Estando a 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.

En ese sentido, consideramos importante responder a la pregunta: ¿Qué es el crédito por renta de fuente extranjera?, es decir, ¿Cuál es su naturaleza jurídica? Lamentablemente la doctrina nacional no ha abordado este tema, por lo cual no hemos podido encontrar opiniones al respecto.

Dentro de este contexto, resulta de vital importancia indicar que uno de los argumentos centrales para la existencia del Crédito por Renta de Fuente Extranjera es la neutralidad en la exportación de capitales.<sup>19</sup> Ello, en la medida que los contribuyentes deben tributar dentro de un marco de justicia tributaria<sup>20</sup>, respetando el principio de igualdad y por lo tanto el principio de capacidad contributiva<sup>21</sup> de los contribuyentes.

19 VOGEL, Klaus, *Op. Cit.*, p. 5:

*"The predominant view is that the best possible efficiency in allocation is obtainable by worldwide taxation in the State of residence and credit being allowed there for tax imposed by the State of source. This practice, economists say, ensures 'capital export neutrality': in contrast, 'capital import neutrality' as achieved by restricting taxation to the State of source in accordance with the territoriality principle is said to be economically inefficient. Persuasive arguments have been advanced against these views, more recently so by both Ture and Gonsanbinger (see list of literature supra at para. 11 LK/NON: vog01 INTROD-11). Your commentators would agree with the latter two authors in assuming that efficiency aspects militate in favour of exclusive taxation by the State of source, at least where business profits are concerned (see also, Frisch, D., supra para. 11 LK/NON: vog01 INTROD-11, at 590; Essari, A.J., supra para. 11 LK/NON: vog01 INTROD-11, at 468). Additional arguments based on the new 'institutional' direction of economic research support this perspective (see Vogel, K., Cross Border Income, supra para. 11 LK/NON: vog01 INTROD-11)."*

20 TIPKE, Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Editorial Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2002, pp. 29-30 y p. 34:

*"De modo general puede afirmarse que la Justicia presupone principios, valores o reglas (término que utilizamos en un sentido material equivalente a los axiomas). Los principios ofrecen una medida unitaria, impiden que se mida con varias dversas, impiden ante todo, la arbitrariedad carente de principios. Los principios deben llevarse hasta el final como modo consecuente. La arquitectura de la Justicia está constituida por la jerarquía de uno o más principios fundamentales y los subprincipios que de aquellos derivan. El quebrantamiento injustificado de los principios crea privilegios o discriminaciones.*

[...]

*El principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los derechos fundamentales del Estado Social de Derecho. Además se acepta como principio adecuado a la realidad. Ninguna persona debería tributar más que otra o igualdad de condiciones económicas, por lo que debe aceptar que los demás sean tratados del mismo modo."*

21 GARCÍA, Marcos, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, p. 54: *"La expresión capacidad económica es más amplia que la fórmula capacidad contributiva. Mejor dicho, la capacidad contributiva es la capacidad económica disponible para concurrir a los gastos públicos.*

[...]

Este criterio (neutralidad en la exportación de capitales) implica que el inversor pague la misma suma total, entre los impuestos de su propio país y los del exterior, independientemente de la fuente de sus ingresos (doméstica, externa o mixta).<sup>22</sup> En otras palabras, que la eficiencia en la localización del capital, desde el punto de vista del país de origen de la inversión, requiere igualdad de los rendimientos reales netos de impuestos derivados de la inversión acometida en el propio país o en el extranjero.<sup>23</sup> Sin lugar a dudas, lo que prima aquí es el verdadero respeto por el principio de capacidad contributiva frente a la doble imposición.

Por tales consideraciones, para dar respuesta a nuestras interrogantes, un análisis a priori nos lleva a algunas alternativas acerca de la naturaleza del crédito por renta de fuente extranjera: (i) un pago a cuenta del IR; (ii) un beneficio tributario; o, (iii) un medio de extinción de la obligación tributaria de acuerdo a lo establecido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo No. 135-99-EF y normas modificatorias (en adelante, el Código Tributario).

Cabe agregar que resulta relevante la disquisición de determinar si el Crédito por Renta de Fuente Extranjera constituye o no un pago a cuenta, un beneficio tributario o un medio de extinción de la obligación tributaria, no solo por denominar a las cosas por su verdadero nombre, sino que cada una de las alternativas tienen un tratamiento especial.

*El concepto de capacidad contributiva presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global del sujeto, pero no coincide totalmente con ella.*

22 SCHINDEL, Ángel, *Los Criterios de la Fuente y de la Residencia. Los países con economías en desarrollo frente a los convenios para prevenir o mitigar la doble imposición internacional*, incluido en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Dirigido por Pasquale Pistone y Helena Taveira Torres, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, pp. 809.

23 CORDÓN, Teodoro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Tomo I, Segunda edición revisada y ampliada, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 79.

24 Ver HERNÁNDEZ, Luis, *Naturaleza de los adelantos del impuesto a la Renta a cargo de los personas jurídicas domiciliadas en el país*, Revista Vectigalia No. 2, 2006, pp. 70-75.

25 Decreto legislativo No. 977 establece la ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios. Declarado inconstitucional por el Resolutivo 2 del Expediente No. 00016-2007-PE-TC, publicado el 16 abril 2009. De conformidad con su Resolutivo 3, se declara la vacatio de la citada sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia, respetando la interpretación del Tribunal Constitucional del último párrafo del artículo 79 de la Constitución Política de 1993.

A continuación realizaremos el análisis de cada una de nuestras opciones:

### 1. Pago a cuenta del IR

De acuerdo con el artículo 85 de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría, es decir rentas de fuente peruana, están obligados a efectuar pagos a cuenta mensuales del IR al fisco peruano.

Como podemos apreciar, el propio artículo 85 de la LIR establece que los pagos a cuenta corresponden solo a rentas de fuente peruana.

Siendo ello así, resulta imposible que el crédito por renta de fuente extranjera sea un pago a cuenta del IR.

Incluso, resulta importante recordar que la hipótesis de incidencia del IR no es la misma que la hipótesis de los adelantos mensuales, en la medida que la obligación y el nacimiento del IR aún no se han generado. Ello solo se originará al finalizar el año calendario, en función de la multiplicidad de hechos que ocurren en ese período, resultando exigible de acuerdo a lo que indica la LIR y su Reglamento.<sup>25</sup>

### 2. Beneficio tributario

Para la existencia de un beneficio tributario<sup>26</sup> consideramos que debe o deben existir incentivos a ciertas actividades. Ahora bien, el incentivo no es una simple manifestación del beneficio

tributario, sino un modo de actuar de este. Son los beneficios tributarios los que, en determinados supuestos, pueden actuar incentivando una determinada conducta de los sujetos.<sup>26</sup>

De otro lado, si bien los beneficios tributarios pueden actuar sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, ya sea en reducciones de la base imponible o deducciones en cuota<sup>27</sup>, estos resultan lesivos al principio de capacidad contributiva.<sup>28</sup>

En ese sentido, ¿Cómo podríamos calificar al Crédito por Renta de Fuente Extranjera como un beneficio tributario, si su existencia es un derivado del principio de capacidad contributiva? Consideramos entonces que no podemos calificar a este método para evitar la doble imposición como un beneficio tributario.

### 3. Medio de extinción de la obligación tributaria

De acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago;
- Compensación;
- Condonación;

- Consolidación;
- Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa; u,
- Otros que se establezcan por leyes especiales.

Siendo ello así, consideramos que merece ser analizada la compensación, la condonación y la posibilidad que el Crédito por Renta de Fuente Extranjera sea una forma de extinción establecida por una ley especial.

#### 3.1 Compensación

La compensación es un modo de extinción de la obligación que se suele calificar en el Derecho como "satisfactorio", y que, en cuanto tal, se ubica en el mismo plano que el cumplimiento (en realidad, se trata de un instrumento que hace legítima la ausencia de cumplimiento), y que es indicio de la no realización de la relación, al ser un medio de satisfacción, no del crédito -acreencia que se satisface por excelencia con el pago-, sino del interés del acreedor. En virtud de ella, si dos personas están obligadas una frente a la otra, las deudas se extinguen (en cantidades correspondientes) si se verifican los determinados presupuestos y condiciones.<sup>29</sup>

26 SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Editorial Civitas S.A. 1983, Primera edición, p. 50.

27 SOLER ROCH, María Teresa, *Op. Cit.*, p. 51.

28 Ver LA ROSA, Salvatore, *Los Beneficios Tributarios*, Tratado de Derecho Tributario, Dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus Fuentes, Bogotá, Editorial Temis S.A. 2001, pp. 388-420.

29 BIGLIAZZI-GERI, Lina, BRECCIA, Humberto, BUSNELLI, Francesco, NATOLI, Ugo, *Diritto Civile 3, Obbligazioni e contratti*, Turin: Utet, 1992, pp. 170-199; En: LEÓN, Leysser, *Derecho de las Relaciones Obligatorias. Lecturas seleccionadas y traducidas para uso de los Estudiantes Universitarios*, Jurista Editores, Lima, 2007, p.254.

Ver: BRAVO, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Editorial Palestra, Lima, 2006, pp. 372-373; PÉREZ NOVARO, César, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de la Cultura Universitaria, Uruguay, 2005, pp. 117-126; BALLESTEROS, María del Carmen, *La extinción de la obligación tributaria mediante compensación*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 24-26.



Ahora bien, de acuerdo con el artículo 40 del Código Tributario, la deuda<sup>30</sup> tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

En tal sentido, la compensación está considerada por nuestra legislación como un medio de extinción de la obligación tributaria, pero para ello se tiene que cumplir con algunos requisitos, como la existencia de dos sujetos que a su vez tengan la calidad de acreedor y deudor mutuamente.<sup>31</sup>

Dentro de ese escenario, la posibilidad de considerar al Crédito por Renta de Fuente Extranjera como medio de extinción de la obligación tributaria por compensación queda de lado en la medida que estamos frente a fiscos de dos Estados diferentes y a administraciones tributarias completamente distintas.

### 3.2 Condonación

En la doctrina civilista se suele definir a la condonación como aquel acto de disposición que el acreedor realiza renunciando a su derecho, en caso, naturalmente, que se trate de un crédito (entendido como acreencia) renunciable.<sup>32</sup>

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 41 del Código Tributario, la deuda tributaria solo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.

En ese sentido, el artículo 41 del Código Tributario está señalando que el tributo, los intereses y las multas pueden ser condonados por norma expresa con rango de Ley, es decir, que se cumpla con el principio de legalidad establecido en la Constitución.<sup>33</sup>

Siendo ello así, consideramos que esta posibilidad también debiera ser dejada de lado, en la medida que el Crédito por Renta de Fuente Extranjera no cumple con estos requisitos, simplemente se considera como una deducción más del IR y se consigna así en la DJ Anual correspondiente.

### 3.3 Extinción por Ley Especial

Si bien la LIR regula este tributo teniendo en consideración la autonomía del Derecho Tributario, ello podría llevarnos a sostener que el Crédito por Renta de fuente Extranjera (inciso e) del artículo 88 de la LIR) es un medio de extinción o reducción de la obligación tributaria, en la medida que se encuentra recogida en una Ley especial (justamente por la regulación de una medida unilateral en el mencionado impuesto).

Cuando nos referimos a una ley especial en este contexto, no estamos frente al caso de una Ley General vs. una Ley Especial. Sin embargo, debemos indicar que este argumento podría desvirtuarse en caso se considere por medios de extinción de la obligación tributaria en Ley Especial a aquella norma especial que ha sido creada con la única finalidad de extinguir una obligación tributaria en una situación determinada.<sup>34</sup>

30 De acuerdo al artículo 28 del Código Tributario, la deuda tributaria está comprendida por el tributo, los multas y los intereses.

31 VILLANUEVA, Walker; BRAVO, Jorge; RUIZ DE CASTILLA, Francisco y ROBLES, Carmen, *Código Tributario, Doctrina y Jurisprudencia*, Segunda edición, Pacífico Editores, Lima, 2009, p. 330.

32 BIGLIAZZI-GERL, Lina; BRECCIA, Humberto; BUSNELLI, Francesco; NATOLI, Ugo, *Op. Cit.*, p. 252.

33 VILLANUEVA, Walker; BRAVO, Jorge; RUIZ DE CASTILLA, Francisco; ROBLES, Carmen, *Op. Cit.*, pp. 337.

34 Recordemos los casos en los cuales el Estado permite la extinción de la obligación tributaria a través de bonos emitidos por el mismo.

Como hemos podido apreciar, el Crédito por Renta de Fuente Extranjera no calzaría dentro las posibles situaciones planteadas por el Código Tributario como medios de extinción de la obligación. Ello puede deberse a que en realidad la medida unilateral no es un medio de extinción de la obligación tributaria.

Tal como lo hemos señalado en los párrafos anteriores, los domiciliados en el Perú tributan por sus rentas de fuente mundial, por lo cual si estos generan rentas de fuente extranjera pueden verse inmersos en una infinidad de casos de doble imposición.

Como podemos ver, si lo que busca la medida unilateral es combatir la doble imposición, pues en principio lo que está generando es reducir la obligación tributaria en el Perú para que los domiciliados tributen en virtud al principio de capacidad contributiva.

Por ende, nos encontramos frente a un método de reducción en cuota que genera una menor tributación en el Perú, siempre en resguardo del principio de capacidad contributiva de los contribuyentes, para evitar la doble imposición y buscar la justicia tributaria.

#### IV. CONCLUSIONES

El Crédito por Renta de Fuente Extranjera no debió ser el método recogido en la medida unilateral para evitar la doble imposición en el Perú desde 1968. Probablemente, hoy en día si resulte eficiente la aplicación del Crédito por Renta de Fuente Extranjera debido a que las empresas peruanas están convirtiéndose en exportadoras de capitales, aunque para ellos se deberá demostrar que la Administración Tributaria cuenta con las herramientas necesarias para intercambiar información.

Desde nuestro punto de vista resulta un desacierto considerar al Crédito por Renta de Fuente Extranjera como un pago a cuenta del IR, un beneficio tributario, o un medio de extinción de la obligación tributaria, en tanto no se cumplen con los requisitos para la configuración de ninguno de ellos.

En ese sentido, planteamos la posibilidad de considerar a la naturaleza jurídica del Crédito por Renta de Fuente Extranjera como un método de la reducción de la cuota del IR a pagar, en resguardo del principio de capacidad contributiva para evitar los efectos nocivos de la doble imposición de los domiciliados en el Perú.