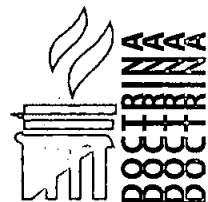


# Renta imputada por predios ubicados en el exterior de propiedad de personas naturales domiciliadas en el país

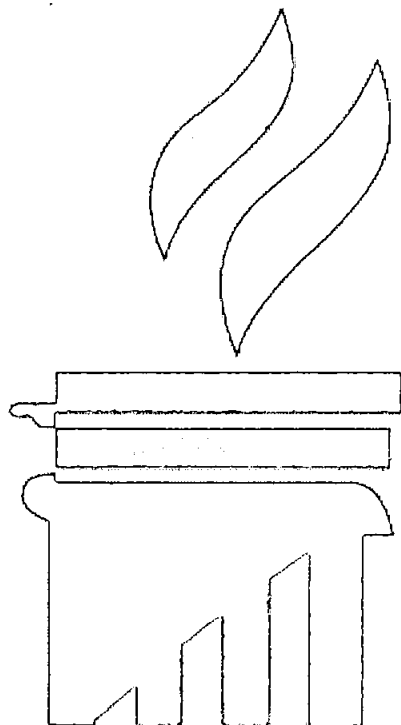


**LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Profesor Principal de Derecho Tributario en la misma universidad.

## SUMARIO:

- I. El domicilio de las personas naturales:
  1. El domicilio de las personas naturales de nacionalidad peruana;
  2. La pérdida del domicilio por las personas naturales;
  3. ¿Cómo se recobra la condición de domiciliado tratándose de peruanos que la han perdido?;
  4. ¿Cómo se adquiere la condición de domiciliado en el caso de las personas naturales extranjeras?;
  5. ¿Cuándo surte efectos la condición de domiciliado o no en el país?
- II. Las rentas de fuente mundial:
  1. Personas domiciliadas en el país;
  2. Personas no domiciliadas en el país;
  3. Rentas de fuente mundial.
- III. Categorías de renta y rentas de fuente peruana:
  1. Rentas de fuente peruana;
  2. Las rentas de fuente extranjera no se clasifican por categorías.
- IV. Las rentas de fuente extranjera:
  1. Deben sumarse y compensarse entre sí;
  2. Resultado único de fuente extranjera.
- V. Rentas de predios según tipos de renta:
  1. Tipos de Rentas gravadas;
  2. Rentas de fuente peruana provenientes de predios;
  3. Rentas imputadas provenientes de predios, que califican como de fuente peruana, obtenidas por personas naturales domiciliadas o no en el país;
  4. Rentas imputadas provenientes de predios ubicados en el exterior.
- VI. La imputación de rentas de fuente extranjera.



Cuando un predio ubicado fuera del territorio nacional, de propiedad de una persona natural domiciliada en el país para fines del Impuesto a la Renta, no genera una renta real por estar desocupado o haber sido cedido en uso gratuitamente, ¿genera renta presunta o renta ficta para efectos del citado tributo?

Esa es la interrogante que trataremos de despejar en el presente trabajo.

## I. EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS NATURALES

### 1. *El domicilio de las personas naturales de nacionalidad peruana*

El artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta –en adelante, la LIR–, establece taxativamente quiénes se consideran domiciliados en el país para efectos de la aplicación del citado tributo.<sup>1</sup>

En lo que se refiere a las personas naturales interesa hacer mención de lo dispuesto en los incisos a), b) y c) y en el segundo, tercer y cuarto párrafos de dicho artículo.

#### 1.1. *Personas naturales de nacionalidad peruana*

De acuerdo a lo establecido en el inciso a), tienen la condición de domiciliadas en el país las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común. Vale decir, aquellas que tienen residencia habitual en un lugar –ubicado en este caso en territorio peruano–, con arreglo a la definición que al efecto contiene el artículo 33 del Código Civil.

En este primer aspecto, pues, hay coincidencia plena entre el concepto de domicilio del derecho común y el concepto de domicilio de las normas que regulan el Impuesto a la Renta.

### 1.2. *Personas domiciliadas con funciones de representación o cargos oficiales en el extranjero*

De otro lado, el inciso c) del artículo 7 también considera domiciliadas a las personas naturales que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que para tal labor hayan sido designadas por el Sector Público Nacional. El contenido de este inciso revela un apartamiento de las normas del derecho común. En efecto, estas personas ya no son domiciliadas de conformidad con el Código Civil pero continúan siéndolo para efectos del Impuesto a la Renta. En otras palabras, no pierden su condición de domiciliadas por el hecho de estar residiendo en el extranjero debido a que tal situación ocurre en razón de estar ejerciendo funciones de representación o cargos oficiales bajo designación de alguna entidad del Sector Público Nacional.

Nótese que el inciso c) se refiere a “*las personas que desempeñan en el extranjero (...)*”, sin especificar si ellas pueden ser de nacionalidad peruana o extranjeros.

Bajo una primera interpretación, que es la que consideramos pertinente, entendemos que la disposición contenida en el citado inciso c) presupone que las personas que van a desempeñar en el extranjero las funciones o cargos, tienen en ese momento la condición de domiciliadas en el país. Siendo ello así, el tiempo en que puedan permanecer ausentes físicamente del territorio nacional, por más largo que sea, desempeñando tales funciones o cargos, no les hacen perder en modo alguno su condición de domiciliadas. Es decir, se mantienen como domiciliadas en el país para efectos del Impuesto a la Renta, tal y como si físicamente permanecieran en territorio nacional.

Para una segunda interpretación, sería irrelevante que al momento en que la persona es designada para efectuar tales funciones o cargos sea domiciliada o no para efectos del Impuesto a la Renta.

<sup>1</sup> Las legislaciones del Impuesto a la Renta generalmente usan el concepto de “residencia” en vez del concepto de “domicilio”.

Es decir, podría tratarse tanto de una persona que al ejercer esas funciones o cargos es domiciliada en el país, como que tenga ya la condición de no domiciliada. Esta interpretación asumiría el punto de vista de que ejercer las mencionadas funciones o cargos en el extranjero resulta igual que encontrarse físicamente en territorio nacional. Al mismo tiempo significaría, en el caso de personas que al momento de ejercer las funciones o cargos ya señalados tenían la condición de no domiciliadas en el país, que desde el primer día de ejercicio en el exterior de esas funciones o cargos automáticamente cambian su condición por la de domiciliados en el Perú.

Esta segunda interpretación no se condice con la regla sobre recuperación de la condición de domiciliados tratándose de peruanos que la han perdido, ni con la regla de adquisición de la condición de domiciliados en el caso de las personas naturales extranjeras<sup>2</sup>, a que nos referiremos en los puntos 3 y 4 del rubro I de este trabajo. En efecto, en ambos casos las normas de la LIR exigen una permanencia en el país que abarca un cierto período de tiempo, salvo el caso de peruanos que pueden recuperar su condición de domiciliados cuando retornan físicamente al país si de antemano se sabe que van a residir en él de manera permanente.

En consecuencia, consideramos pues que la primera interpretación es la pertinente.

## **2. La pérdida del domicilio por las personas naturales**

Una persona natural, peruana o extranjera, puede perder el domicilio bajo uno cualquiera de los siguientes dos casos.

### *2.1. Primer caso: concurrencia de dos requisitos*

Tanto si la persona natural tiene nacionalidad peruana como si posee nacionalidad extranjera, perderá su condición de domiciliada para efectos del Impuesto a la Renta "cuando adquieran la

*residencia en otro país y hayan salido del Perú, lo que deberá acreditarse de acuerdo a las reglas que para el efecto señale el Reglamento", conforme lo establece la primera parte del segundo párrafo del artículo 7. Como se puede apreciar, deben concurrir dos requisitos para que la persona natural pierda el domicilio: i) adquisición de residencia en otro país, y ii) su salida física del territorio peruano.*

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en el numeral 1 del inciso a) del artículo 4 señala que la condición de residente en otro país debe acreditarse con la visa correspondiente, o con un contrato de trabajo por un plazo no menor de un año, debiendo este último estar visado por el Consulado peruano o el que haga sus veces.

### *2.2. Segundo caso: por el transcurso del tiempo de ausencia física*

En el supuesto que la persona natural no pueda acreditar la condición de residente en otro país, mantendrá su condición de domiciliado. En esta hipótesis, únicamente perderá el domicilio si se ausenta físicamente del país más de 183 días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses, tal como lo expresa la parte final del segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta. A su vez, el segundo párrafo del numeral 2 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento precisa que para el cómputo del plazo de ausencia del Perú no debe tomarse en cuenta el día de salida del país ni el día de retorno al país.

Esta regla supone revisar constantemente el número de días de ausencia física del país de una persona natural de nacionalidad peruana o extranjera durante los doce meses anteriores. La pérdida del domicilio puede ocurrir, por lo tanto, en cualquier día de cualquier año, si en los doce meses anteriores se ha estado fuera del territorio nacional por más de 183 días.

Estas disposiciones sobre pérdida del domicilio no resultan aplicables a las personas que

<sup>2</sup> Eventualmente, sería posible que una persona natural extranjera sea designada por alguna entidad del Sector Público Nacional para ejercer ciertas funciones de representación o cargos oficiales, como por ejemplo el cargo de cónsul del Perú en un país extranjero.

desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales bajo designación del Sector Público Nacional. Como se dijo anteriormente, la LIR considera a estas personas como que no hubieran salido físicamente del territorio nacional.

### 3. *¿Cómo se recobra la condición de domiciliado tratándose de peruanos que la han perdido?*

Las personas naturales de nacionalidad peruana que hayan perdido su condición de domiciliadas en el país, pueden recuperar el domicilio para efectos del Impuesto a la Renta también bajo uno de dos casos.

El tercer párrafo del artículo 7 de la LIR contempla la recuperación de la condición de domiciliado, únicamente para los peruanos que hubiera perdido dicha condición. Al respecto señala que recobrarán la condición de domiciliados “en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma transitoria permaneciendo en el país ciento ochenta y tres (183) días calendarios o menos dentro de un período cualquiera de doce (12) meses”

Para el cómputo del plazo de permanencia en el Perú se toma en cuenta los días de presencia física en territorio nacional, aunque dicha presencia solo incluya una parte de un día, razón por la cual se considera al efecto el día de llegada al país y el día de partida del país. Así lo señala el primer párrafo del numeral 2 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la LIR

Podemos observar entonces que mientras las reglas sobre pérdida del domicilio se refieren a las personas naturales nacionales y extranjeras, las de recuperación del domicilio sólo están referidas a los peruanos.

#### 3.1. *Primer caso: recuperación inmediata del domicilio en cuanto se retorna al país*

El tercer párrafo del artículo 7 establece inicialmente que la condición de domiciliados en el país se recupera de inmediato, “en cuanto retornen al país, a menos que lo hagan en forma

*transitoria (...)*” las personas naturales de nacionalidad peruana.

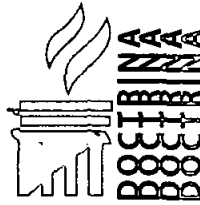
¿Cómo conciliar esta norma con aquella que también contiene el citado tercer párrafo del artículo 7, según la cual la recuperación del domicilio no es inmediata porque el retorno al país se habría hecho de forma transitoria, hipótesis en la cual tal recuperación solamente se produciría en el momento en que la persona natural de nacionalidad peruana permanezca en el país más de 183 días calendarios dentro de un período cualquiera de doce meses?

En otras palabras, ¿cómo se puede tener un grado de certeza inmediata de que el peruano que ha retornado al país ha readquirido su condición de domiciliado porque no permanecerá en el territorio nacional de manera transitoria, es decir, por 183 días calendario o menos dentro de los doce meses siguientes a su ingreso físico al territorio nacional?

Habrá que analizar caso por caso para llegar a ese grado de certeza inmediata, que en esencia consiste en sustentar como probable que al ingresar al país el peruano permanecerá en territorio nacional por más de 183 días en un período de doce meses.

Así, por ejemplo, si una empresa ha contratado los servicios de un peruano no domiciliado por un período de dos años y éste ingresó al país el 1 de noviembre de 2008, se entenderá que ha ingresado al país con carácter permanente y no habrá que esperar que transcurran más de 183 días para considerar que ha recobrado la condición de domiciliado. El peruano del ejemplo habrá readquirido su condición de domiciliado en el país para efectos del Impuesto a la Renta el 1 de noviembre de 2008, fecha en que retornó físicamente al país, pues el contrato que ha suscrito constituye una prueba de que su intención es permanecer en él más de 183 días en un período de doce meses.

No cabe duda alguna respecto de que interpretar que se ha producido la recuperación inmediata del domicilio por el peruano que ha ingresado físicamente al territorio nacional, solo



puede ser exigido cuando exista cierto grado de certeza de que permanecerá en el país por más de 183 días en un período de doce meses. Como se verá más adelante, resulta imprescindible saber si la persona es domiciliada o no en el país para efectos del Impuesto a la Renta, pues el tratamiento por concepto del referido tributo varía según una u otra condición.

En el ejemplo que hemos consignado, tal grado de certeza surge para el empleador en virtud del hecho de haber contratado en el exterior a ese peruano para trabajar en el país por un período que supera la exigencia del período de permanencia física que contiene el tercer párrafo del artículo 7 de la LIR.

### *3.2. Segundo caso: recuperación del domicilio por el transcurso de un período de permanencia física en el país*

Es nuestro entendimiento que si, analizado el caso concreto, no existiera tal certeza, la recuperación del domicilio solamente ocurrirá cuando el peruano que reingresó físicamente al país permanezca en él más de 183 días, continuados o alternados, en un período de doce meses.

### *4. ¿Cómo se adquiere la condición de domiciliado en el caso de las personas naturales extranjeras?*

Ellas únicamente tendrán la condición de domiciliadas para efectos del Impuesto a la Renta cuando residan o permanezcan en el país más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.<sup>3</sup>

De otro lado, perderán el domicilio para efectos del Impuesto a la Renta en la forma que hemos señalado en el punto 2 del rubro I de este trabajo, pues allí indicamos que las normas sobre pérdida del domicilio son aplicables tanto para peruanos como para extranjeros.

Una persona natural extranjera que ha perdido el domicilio para efectos del Impuesto a la

Renta, solo volverá a convertirse en domiciliado en relación con dicho tributo cuando ocurra lo previsto en el mencionado inciso b) del artículo 7 de la LIR. Esto es, cuando al regresar al Perú resida o permanezca en el país más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.

El extranjero que tiene la condición de no domiciliado en el país no se convierte en domiciliado para efectos del Impuesto a la Renta por el solo hecho de ingresar físicamente al territorio nacional, aún cuando pudiera haber sido contratado para trabajar en el país por un período mayor a 183 días calendario durante un período de doce meses –y aunque en el pasado hubiera tenido la condición de domiciliado en el país–. Se tendrá que esperar a que en la realidad, en un período cualquiera de doce meses cumpla con permanecer físicamente en territorio nacional por más de 183 días –es decir, en el día 184–, para que adquiera la condición de domiciliado –por primera vez, o nuevamente si en el pasado estuvo domiciliado en el país–.

### *5. ¿Cuándo surte efectos la condición de domiciliado o no en el país?*

Una cosa es cuándo se adquiere o pierde la condición de domiciliado en el país o de no domiciliado en el país, y otra cosa distinta es cuándo surte efectos la nueva condición. Lo normal es que los efectos de la nueva condición se produzcan solo a partir del ejercicio gravable siguiente. Sin embargo, hay un caso de excepción, en que los efectos se producen a partir del momento en que se produce la nueva condición.

La regla es pues que, en el caso de las personas naturales, interesa la condición de domiciliadas o no en el país que tengan al principio de cada ejercicio gravable –esto es, al 1 de enero de cada año calendario–, porque la condición que tengan a esa fecha producirá efectos en el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable que se inicia en esa fecha.

3 Así lo señala el inciso b) del artículo 7 de la LIR.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de la LIR, cualquier cambio que se produzca en el curso de un determinado ejercicio gravable sólo produce efectos a partir del ejercicio siguiente.

La única excepción, que prevé dicho artículo, está referida al caso de la persona natural que cumpliendo con los requisitos previstos en el segundo párrafo del artículo 7 –acreditación de la condición de residente en otro país y salida física del Perú– han perdido la condición de domiciliados.

Es decir, los efectos de la condición de domiciliado o no domiciliado se producen: i) en el ejercicio gravable siguiente a adquirida o perdida la condición de domiciliado o de no domiciliado, o ii) en el mismo ejercicio gravable en que se pierde la condición de domiciliado y a partir de ese momento.

Solo en el caso en que una persona natural peruana o extranjera haya perdido su condición de domiciliada por haber salido físicamente del país pudiendo acreditar su condición de residente en otro país, su condición de domiciliado únicamente persistirá hasta el momento en que cumplió con ambos requisitos –lo que puede haber ocurrido en cualquier momento del ejercicio gravable–, tributando como domiciliado hasta esa fecha y debiendo ser considerado como no domiciliado para efectos del Impuesto a la Renta desde el día siguiente a esa fecha. En esta hipótesis, se produce una excepción a la regla según la cual el ejercicio gravable para efectos del Impuesto a la Renta es de un año y normalmente coincide con el año calendario.

En efecto, a título de ejemplo, si la persona natural de nacionalidad peruana, domiciliada en el país, salió físicamente del territorio nacional el 15 de setiembre de 2008 y puede acreditar la condición de residente en otro país, estará sometido al Impuesto a la Renta del 2008 como

domiciliada desde el 1 de enero de 2008 hasta el 15 de setiembre de 2008, y como no domiciliado desde el 16 de setiembre de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2008.<sup>4</sup>

En cambio, cuando no se está en la excepción comentada en el párrafo anterior, adquirida la condición de domiciliado en determinado momento del ejercicio gravable, o perdida la condición de domiciliado en cualquier fecha de un ejercicio gravable, la nueva condición surtirá efectos solamente a partir del ejercicio gravable siguiente. En el ejercicio gravable en que se adquirió o perdió la condición de domiciliado, el Impuesto a la Renta por todo ese ejercicio se aplicará como si no hubiera ocurrido tal cosa.

## II. LAS RENTAS DE FUENTE MUNDIAL

### 1. *Personas Domiciliadas en el país*

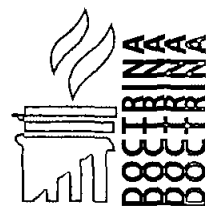
En primer lugar, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de contribuyentes no domiciliados están sometidos al Impuesto a la Renta únicamente sobre las rentas gravadas de fuente peruana, conforme lo dispone el segundo párrafo del artículo 6 de la LIR. Tales sucursales, agencias o establecimientos permanentes tienen la condición de contribuyentes del impuesto con arreglo a lo que establece el inciso h) del segundo párrafo del artículo 14 de la LIR.

Los demás contribuyentes domiciliados en el país, sean personas naturales o jurídicas para efectos del impuesto, nacionales o extranjeras, están sometidas al Impuesto a la Renta por la totalidad de las rentas gravadas que obtengan, pues así lo señala el primer párrafo del artículo 6 de la LIR.

### 2. *Personas No Domiciliadas en el país*

De otro lado, las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier natura-

4 Sobre el particular es preciso recordar que de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del numeral 2 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la LIR, el día en que el peruano salga físicamente del país será considerado como un día completo de permanencia en territorio nacional –pese a que realmente sólo estuvo físicamente en dicho territorio una parte de ese día.



leza, constituidas en el exterior, tienen la calidad de contribuyentes del Impuesto a la Renta por aplicación de lo que dispone el inciso f) del artículo 14 de la LIR, al igual que las personas naturales y las sucesiones indivisas no domiciliadas –en estos dos últimos casos, en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 14–. Todos estos contribuyentes no domiciliados, conforme a lo que señala el segundo párrafo del artículo 6 de la LIR, están sometidos al Impuesto a la Renta únicamente sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

### 2.1. Rentas de fuente mundial

Es por ello importante conocer si una persona natural, sea nacional o extranjera, tiene la condición de domiciliada o no en el país, pues el tratamiento que se le dispensará por concepto del Impuesto a la Renta difiere según sea domiciliada o no.

No todos los ingresos constituyen rentas gravadas según la LIR.

Los ingresos que califican como rentas gravadas básicamente están comprendidos en el Capítulo I de la LIR<sup>5</sup>, y serán de fuente peruana cuando estén incluidos en los artículos 9 al 12 y 48 de dicha ley.

## III. CATEGORÍAS DE RENTA Y RENTAS DE FUENTE PERUANA

### 1. Rentas de fuente peruana

Las rentas de fuente peruana están clasificadas en cinco categorías: i) rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; ii) rentas de otros capitales; iii) rentas

del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la LIR; iv) rentas del trabajo independiente; y, v) rentas del trabajo en relación de dependencia y otras rentas del trabajo independientes expresamente señaladas por la LIR, que respectivamente califican como rentas de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría.<sup>6</sup>

### 2. Las rentas de fuente extranjera no se clasifican por categorías

La LIR no clasifica las rentas de fuente extranjera por categorías. En consecuencia, basta que un determinado ingreso o incremento patrimonial califique como renta gravada según el Capítulo I de la LIR<sup>7</sup>, sin tener la calidad de renta de fuente peruana según los artículos 9 al 12 y 48 de la LIR, para que deba ser incluida a los efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta en la forma que comentaremos en el rubro IV de este trabajo.

## IV. LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

### 1. Deben sumarse y compensarse entre sí

Se ha visto ya que las rentas de fuente extranjera no se clasifican por categorías y que, de otro lado, el Impuesto a la Renta no recae sobre rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes no domiciliados en el país y las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas, sociedades o entidades de cualquier naturaleza domiciliados en el exterior.

Pues bien, los contribuyentes domiciliados en el país que deben someter sus rentas de fuente

5 En lo que se refiere a rentas gravadas como “ingresos provenientes de terceros” y como “rentas imputadas”, hay que recurrir también a artículos de la LIR no incluidos en el Capítulo I.

6 A partir del 1 de enero de 2009 debería entrar en vigencia el Decreto Legislativo 972 que introduce una nueva clasificación en tres grupos: i) rentas del capital (primera y segunda categorías); ii) rentas empresariales (tercera categoría); y, iii) rentas del trabajo (cuarta y quinta categorías). Empero, a la fecha en que se ha terminado este trabajo está pendiente de aprobación por el Congreso un proyecto de ley que postergaría la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 972 hasta el 1 de enero de 2010.

7 Tomar en cuenta, además, lo mencionado en el pie de página 5.

extranjera al Impuesto a la Renta, quedan obligados a sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen todas sus fuentes productoras de renta extranjera.<sup>8</sup>

Como consecuencia de dicha suma y compensación, se obtiene un único resultado final.

Para los efectos de la mencionada suma y compensación no se computan las pérdidas de fuente extranjera obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición.

## 2. Resultado único de fuente extranjera

El resultado único de la sumatoria y compensación antes mencionadas puede consistir en una renta neta o en una pérdida neta.

Si el resultado único final es una pérdida neta, no se toma en cuenta para efectos del Impuesto a la Renta.

En cambio, si el resultado único final es una renta neta de fuente extranjera, deberá agregarse a la renta neta de fuente peruana para determinar la renta imponible. Si en vez de existir renta neta de fuente peruana, hubiera pérdida neta de fuente peruana, la renta imponible será el resultado de restar este importe, de la renta neta de fuente extranjera.

El artículo 51-A de la LIR permite deducir de la renta bruta de fuente extranjera, para determinar la renta neta de esta fuente, todos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.<sup>9</sup>

## V. RENTAS DE PREDIOS SEGÚN TIPOS DE RENTA

### 1. Tipos de Rentas gravadas

El artículo 1 de la LIR establece cuatro tipos de rentas gravadas. A saber: i) las que califican como renta producto, ii) las ganancias de capital, iii) otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la LIR, y iv) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la ley.

Como se puede apreciar, es indispensable que la LIR establezca expresamente los conceptos que significarán rentas gravadas como ingresos provenientes de terceros o como rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute.

En otras palabras, no basta que el Capítulo I de la LIR incorpore como rentas gravadas ingresos provenientes de terceros o rentas imputadas. Finalmente, solo quedarán gravados con el Impuesto a la Renta aquellos ingresos provenientes de terceros y aquellas

8 Así lo establece el artículo 51 de la LIR, que a la letra señala lo siguiente:

*"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 de fuente peruana determinada de acuerdo con los artículos 49 y 50 de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.*

*En la compensación de los resultados que arrojen fuentes productoras de renta extranjera a la que se refiere el párrafo anterior, no se tomará en cuenta las pérdidas obtenidas en países o territorios de baja o nula imposición".*

9 El artículo 51-A de la LIR establece lo siguiente:

*"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.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera.*

*Cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en renta de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a una u a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.*

*Los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma. El deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT".*



rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, que de manera expresa y en cada caso concreto se encuentren mencionadas en el articulado de la LIR.

## 2. *Rentas de fuente peruana provenientes de predios*

Tratándose de predios constituyen rentas de fuente peruana, según el inciso a) del artículo 9 de la LIR, las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República.

Nótese que no solamente se considera las rentas que califican bajo la teoría “renta producto” –lo que supone la existencia de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como una habilitación voluntaria de dicha fuente- sino también las ganancias de capital generadas por la enajenación de dichos predios o derechos sobre predios.

Resulta claro que la disposición contenida en el inciso a) del artículo 9 de la LIR, tratándose de predios, incluye las rentas provenientes de ellos o de los derechos sobre predios que califican como “renta producto” o como ganancias de capital –es decir, bajo los dos primeros tipos de rentas gravadas a que hemos hecho alusión en el punto 1 de este rubro V–.

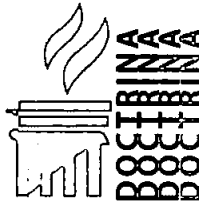
La inquietud es si los predios o los derechos sobre predios pueden generar rentas de fuente peruana comprendidas en los otros dos tipos de rentas consideradas como gravadas por el artículo 1 de la LIR, constituidas por ingresos provenientes de terceros establecidos por la LIR o por rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, también establecidas por la LIR.

### 2.1. *Ingresos provenientes de terceros*

El artículo 3 grava de manera expresa únicamente los siguientes ingresos provenientes de terceros:

- a) Las indemnizaciones a favor de empresas por seguros de su personal.
- b) Las indemnizaciones a favor de empresas que no impliquen la reparación de un daño. Los predios sí podrían generar este tipo de ingresos provenientes de terceros, gravados por la LIR. Así, podría darse el caso de una empresa que asegure sus predios por riesgos de terremoto, incendio, etc. Y estipula que en caso que tales hechos ocurran no solamente la compañía de seguros pagará un monto asegurado por concepto de daños sino también otro monto por concepto de lucro cesante. Producido el siniestro, el monto recibido por la empresa por concepto de lucro cesante resultaría ser un ingreso proveniente de terceros gravado por la LIR.
- c) La diferencia entre el valor actualizado de las primas o cuotas pagadas por los asegurados y las sumas que los aseguradores entreguen a aquéllos al cumplirse el plazo estipulado en los contratos dotales del seguro de vida.
- d) Los beneficios o participaciones en seguros sobre la vida que obtengan los asegurados.
- e) Las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento de la LIR. Este último, en el inciso f) de su artículo 1 exige, para que la inafectación sea total: i) que el exceso de indemnización sea destinado a la reposición total o parcial del bien, ii) que la adquisición se contrate para ese fin dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto indemnizatorio, y, iii) que el bien se reponga en un plazo que no deberá exceder de dieciocho meses contados a partir de la referida percepción, aunque en casos debidamente justificados la SUNAT puede autorizar un mayor plazo.

Podría también ocurrir que estas indemnizaciones excedan el costo computable del



bien y que el exceso termine gravado con el Impuesto a la Renta por no cumplir las condiciones que para la inafectación total exige el Reglamento de la LIR.

- f) En general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Como se puede observar, aquellos casos en los cuales los predios o derechos sobre los predios pudieran generar una renta gravada bajo el tipo de "ingresos provenientes de terceros", estaría referido única y exclusivamente a ingresos obtenidos por empresas. En otras palabras, en ningún caso una persona natural domiciliada obtendría rentas gravadas, de fuente peruana o de fuente extranjera, originadas por predios o derechos sobre predios, que califiquen como "ingresos provenientes de terceros".

## 2.2. Rentas imputadas, incluyendo las de goce y disfrute

Resta por establecer si los predios o derechos sobre predios pueden generar rentas gravadas que califiquen bajo el cuarto tipo contemplado en el artículo 1 de la LIR. Esto es, como "rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la LIR".

La respuesta a esta incógnita la da el artículo 23 de la LIR, cuando al referirse a las rentas de primera categoría –y por lo tanto, a rentas de fuente peruana pues solo estas últimas tienen categorías–, establece en el tercer párrafo de su inciso a) lo siguiente:

*"En caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento (6%) del valor del predio, salvo que ello no sea posible por aplicación de leyes específicas sobre arrendamiento, o que se trate de predios arrendados al Sector Público Nacional o arrendados a museos, bibliotecas o zoológicos".*

Adicionalmente, el cuarto párrafo del citado inciso a) extiende dicha presunción a las personas jurídicas y empresas comprendidas en el inciso e) del artículo 28 de la LIR.<sup>10</sup>

De otro lado, el inciso d) del artículo 23 de la LIR incluye dentro de las rentas de primera categoría –y, por lo tanto, como rentas de fuente peruana– la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

En este caso, la renta ficta será el 6% del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial.

El último párrafo del inciso d) del artículo 23 extiende dicha presunción a las personas jurídicas y empresas mencionadas en el inciso e) del artículo 28 de la LIR<sup>11</sup>, respecto de predios cuya ocupación hayan cedido a un tercero gratuitamente o a precio no determinado, presumiéndose que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable salvo que el locador demuestre lo contrario conforme a lo que al respecto señala el Reglamento de la LIR.

## 3. Rentas imputadas provenientes de predios, que califican como de fuente

10 Ellas son las personas que califican como jurídicas para efectos del IR, así como las empresas domiciliadas en el país, en la medida en que obtengan rentas de tercera categoría derivadas del comercio, la industria o minería y otras actividades lucrativas y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes, así como las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar, incluyendo también las actividades incluidas por la LIR en la cuarta categoría que al complementarse con explotaciones comerciales o viceversa determinan que el total de la renta que se obtenga se considere de tercera categoría.

11 Es decir, aquellas señaladas en el pie de página 10.

**peruana, obtenidas por personas naturales domiciliadas o no en el país**

Como se ha visto en el punto 2 inmediatamente precedente, en lo que se refiere a las personas naturales los predios pueden generar una renta presunta o una renta ficta, gravadas como de fuente peruana con el Impuesto a la Renta bajo el tipo de "*rentas imputadas establecidas en la LIR*".

La renta presunta está prevista en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 23 de la LIR y se aplica para el caso de predios amoblados o no que han sido arrendados. La presunción consiste en atribuir una merced conductiva que no puede ser inferior al 6% del valor del predio, salvo las excepciones anteriormente expuestas.

A su vez, la renta ficta está mencionada en el primer y segundo párrafos del inciso d) del artículo 23 y se aplica cuando el predio ha sido cedido por sus propietarios gratuitamente o ha sido cedido a precio no determinado. La renta ficta equivale al 6% del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial.

En síntesis, en estos dos casos de renta presunta y renta ficta atribuida a personas naturales, notamos las siguientes características:

- a) En cuanto están establecidas en el artículo 23 que se refiere a rentas de primera categoría, se trata de rentas de fuente peruana. En efecto, solo las rentas de fuente peruana tienen categorías, mas no así las rentas de fuente extranjera.
- b) Las rentas de fuente peruana en cuanto están referidas a personas naturales, pueden haber sido obtenidas por personas domiciliadas o no en el país. En otras palabras, tanto la persona natural domiciliada en el país como la persona natural no domiciliada en el país podrán obtener rentas gravadas del tipo de "*rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas en la LIR*", provenientes de predios ubicados en territorio peruano y consistentes en renta presunta y en renta

ficta a la que hemos hecho referencia en este punto 3.

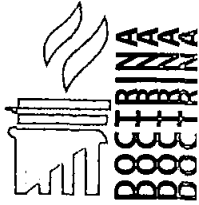
**4. Rentas imputadas provenientes de predios ubicados en el exterior**

Los predios ubicados en el exterior únicamente pueden generar rentas de fuente extranjera. Sobre rentas de fuente extranjera encontramos en la LIR reglas que establecen los artículos 51 y 51-A. El artículo 51 que prevé la sumatoria y compensación entre sí de "los resultados que arrojen sus fuentes productoras de rentas extranjeras" y el artículo 51-A que permite deducir de la renta bruta de fuente extranjera los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

No cabe duda alguna respecto a que las rentas imputadas tienen que estar expresamente establecidas en la ley para que resulten gravadas con el Impuesto a la Renta, pues así lo señala expresamente el inciso d) del artículo 1 de la LIR. Pero como se ha visto ya, la LIR únicamente señala expresamente como rentas gravadas, provenientes de predios o de derechos sobre predios, a título de "*rentas imputadas*", a rentas de fuente peruana bajo los conceptos de "*renta presunta*" y de "*renta ficta*", en los incisos a) y d) del artículo 23.

En ninguna norma de la LIR se grava "*rentas imputadas*" de fuente extranjera provenientes de predios o de derechos sobre predios, que pudieran obtener personas naturales domiciliadas en el país para efectos del Impuesto a la Renta.

Nótese, además, que si la LIR hubiera gravado como rentas imputadas de fuente extranjera "*la renta presunta*" o "*la renta ficta*" de predios ubicados en el exterior o de derechos sobre tales predios, hubiera tenido que establecer también expresamente cómo determinar el monto de la renta presunta o de la renta ficta. Resulta evidente que no hubiera podido aplicarse al respecto la regla que para rentas de fuente peruana señalan los incisos a) –sobre renta presunta– y d) –sobre renta ficta– del artículo 23 de la LIR, que las determina en el 6% del valor de autoavalúo declarado conforme a lo establecido en



la Ley del Impuesto Predial<sup>12</sup>, pues respecto de predios ubicados en el exterior las expresiones "autoavalúo" y "Ley del Impuesto Predial" no son pertinentes.

Una persona natural no domiciliada que obtenga rentas de predios ubicados en el exterior –aún en el caso de que se tratara de ingresos que puedan ser incluidos en cualquiera de los cuatro tipos de rentas que señala el artículo 1 de la LIR– estará obteniendo rentas de fuente extranjera, pues la fuente productora de la renta se encontraría ubicada fuera del territorio nacional, y al tratarse de que quien las ha obtenido es una persona no domiciliada no deberá quedar afectada por el Impuesto a la Renta en virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 6 de la LIR.

Si la persona natural está domiciliada en el país, tributando por lo tanto sobre sus rentas de fuente mundial conforme lo señala el primer párrafo del artículo 6 de la LIR, tendrá que aplicar el artículo 51 de esta ley para sumar y compensar entre sí todos los resultados de sus fuentes productoras de renta. Ello obligaría a incluir únicamente las rentas reales que obtenga de predios ubicados en el exterior, mas no así rentas imputadas que provengan de dichos predios o de derechos sobre los citados predios.

Ahora bien, como ya se ha visto que tratándose de rentas de fuente extranjera la LIR sólo hace mención de "resultados provenientes de sus distintas fuentes productoras" –sin mencionar expresamente rentas imputadas provenientes de predios ubicados en el exterior o de derechos sobre dichos predios–, las personas naturales domiciliadas no tendrán que incluir dentro de esos resultados ningún tipo de renta presunta o renta ficta de predios ubicados en el exterior.

En efecto, la expresión "resultados provenientes de sus distintas fuentes productoras" no puede incluir rentas estimadas provenientes de predios, pues no están señaladas como gravadas por la LIR de manera expresa y específica. Reiteramos que la LIR solo incluye como gravadas, bajo el tipo de "rentas imputadas", a rentas de fuente peruana provenientes de predios, con la denominación de renta presunta y de renta ficta, que obtenga un contribuyente domiciliado o no en el país.

En consecuencia, pues, las personas naturales domiciliadas en el país que tributan sobre rentas de fuente mundial y que, por lo tanto, deben incluir como gravadas las rentas de fuente extranjera, no tienen que comprender entre estas últimas "renta presunta" ni "renta ficta" de predios ubicados en el exterior debido a que no han sido consideradas de manera expresa y específica por la LIR como rentas gravadas de fuente extranjera a título de rentas imputadas.

## VI. LA IMPUTACIÓN DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Según el inciso c) del artículo 57 de la LIR las rentas de fuente extranjera que obtenga los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa del exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen. Surge la interrogante de si el citado inciso c) incluye o no a todas las rentas de fuente extranjera afectadas por el Impuesto a la Renta que obtenga un contribuyente domiciliado en el país. Si ello fuera así, las únicas rentas de fuente extranjera afectadas con el Impuesto a la Renta serían las que tales contribuyentes obtengan como consecuencia de la explotación de un negocio o empresa en el exterior. Empero, resultaría

12 El inciso d) del artículo 23 expresamente consigna como renta ficta "el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial".

Si bien, el inciso a) del artículo 23 establece como renta presunta "el seis por ciento (6%) del valor del predio", el numeral 1.2 del inciso a) del artículo 13 del Reglamento de la LIR precisa que dicho valor es "el de autoavalúo declarado conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Predial".

difícil afirmar que constituye explotación de un negocio o empresa la obtención por una persona natural, por ejemplo, de una merced conductiva real obtenida por el arrendamiento de un solo predio ubicado en el exterior.

Si por el contrario el legislador no hubiera querido inafectar del Impuesto a la Renta a otras rentas de fuente extranjera que no provengan de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, estas otras rentas deberían imputarse al ejercicio gravable en que se perciban, con arreglo a lo que señala el inciso d) del artículo 57. Justamente, tal inciso dispone expresamente que las demás rentas se imputan al ejercicio gravable en que se perciban.

Finalmente, estas normas de imputación resultan irrelevantes respecto del presente trabajo, pues para que se aplique una norma de imputación tiene que existir una renta gravada. En el presente caso ya hemos señalado que no existe renta imputada de fuente extranjera afectada con el Impuesto a la Renta.

Las personas naturales domiciliadas en el país que tengan predios ubicados en el exterior subexplotados, no generarán renta presunta. Dichas personas con predios ubicados en el exterior tampoco generarán renta ficta en el supuesto que tales predios hayan sido cedidos por sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado.

