

Universidad de Lima

Facultad de Derecho



**LOS DIVIDENDOS DE FUENTE
EXTRANJERA PERCIBIDOS POR
PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS
EN EL PERÚ Y EL IMPUESTO A LA RENTA**

Tesis para optar el Título Profesional de Abogado

**Alejandra Agüero Herrera
Código 20062278**

Asesor

Mario Madau Martinez

Lima – Perú

Marzo del 2018

**LOS DIVIDENDOS DE FUENTE
EXTRANJERA PERCIBIDOS POR
PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS
EN EL PERÚ Y EL IMPUESTO A LA RENTA**

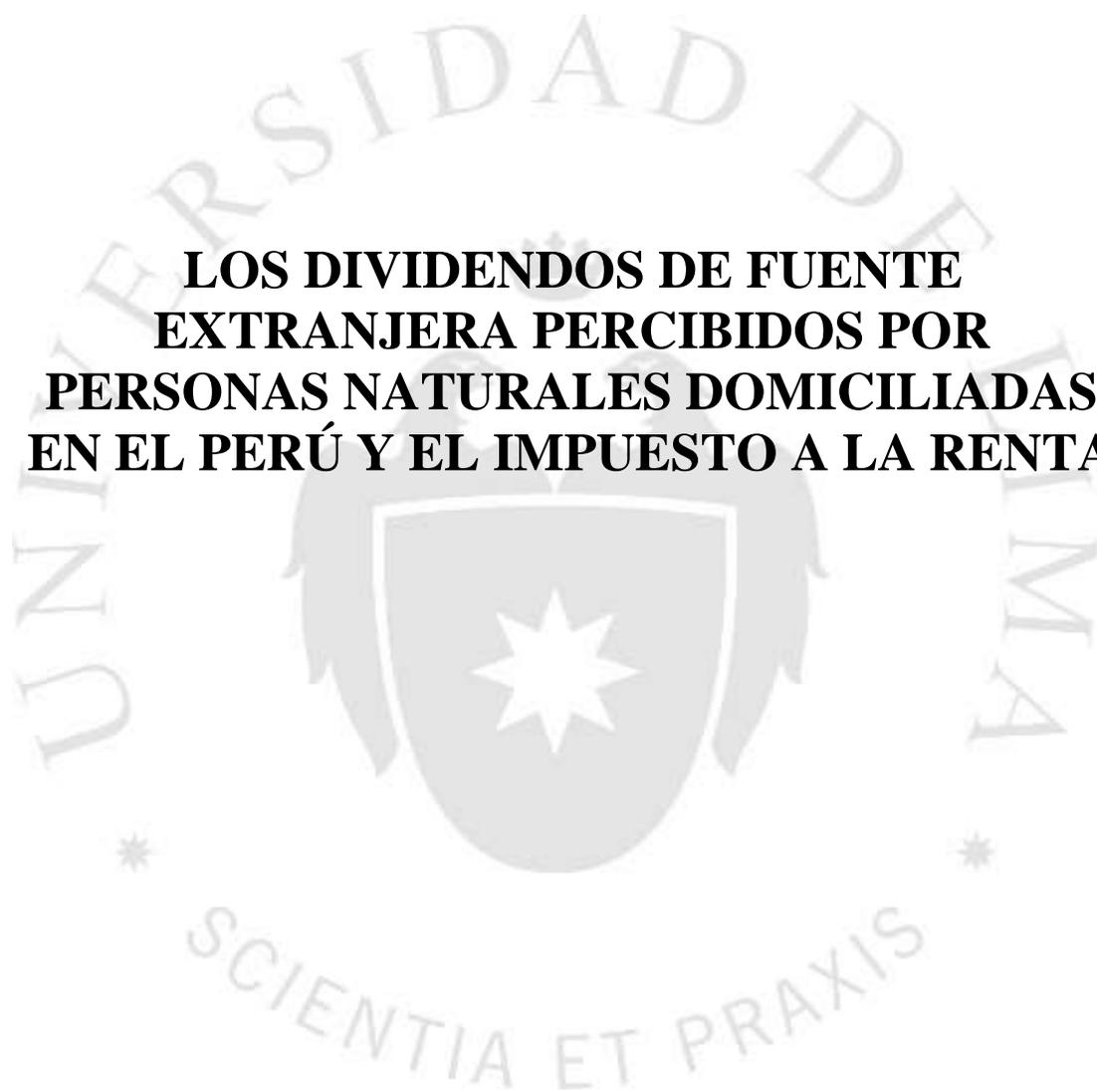


TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA	3
1.1 Aspectos generales.....	3
1.2 Teorías del Impuesto a la Renta.....	4
1.2.1 La teoría de la renta producto o teoría de la fuente.....	5
1.2.2 La teoría del flujo de riqueza	5
1.2.2 La teoría del consumo más incremento patrimonial	6
1.3 Los dividendos y la Ley del Impuesto a la Renta	7
CAPÍTULO II: EL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLE A LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN EL PAÍS	17
2.1 Del caso materia de análisis	17
2.1.1 Concepto de dividendo aplicable al caso materia de análisis	17
2.1.2 De la aplicación del impuesto a la renta a los dividendos de fuente extranjera.....	18
2.1.3 Mecanismo unilateral para evitar la doble imposición para el régimen general.....	19
2.1.3.1 Es un crédito que no elimina la doble imposición económica.....	24
2.1.3.2 Límite temporal para la utilización como crédito del impuesto pagado en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria	27
2.1.3.3 Las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito podrían generar inseguridad jurídica	34
CAPÍTULO III: EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (TFI) REGULADO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO.....	41
3.1 Aspectos generales.....	41
3.2 El régimen peruano	42
3.2.1 Condiciones para estar dentro del ámbito de aplicación de régimen de TFI peruano.....	44
3.2.1.1 Contribuyente domiciliado en el país y sujeto a tributación de fuente mundial	45

3.2.1.2 Entidad controlada no domiciliada de la cual es propietario el contribuyente.....	47
3.2.1.2.1 Que la ECND devengue, principalmente, rentas pasivas.....	47
3.2.1.2.2 Residencia en una jurisdicción fiscal de tributación reducida	49
3.2.1.2.3 La ECND debe ser propiedad de contribuyentes domiciliados en el país	49
3.2.1.2.4 La ECND debe devengar rentas pasivas a su favor	50
3.2.2 Atribución de rentas	53
3.2.3 Mecanismo unilateral para evitar la doble imposición en el régimen de TFI	54
CAPÍTULO IV: LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS Y VIGENTES EN EL PERÚ.....	58
4.1 Escenario actual	58
4.2 Disposiciones aplicables a los dividendos en el marco de un CDI (modelo CAN y modelo OCDE).....	59
4.2.1 El artículo 10 de los CDI suscritos por el Perú	62
4.3 La aplicación del crédito regulado en la normativa del Impuesto a la Renta peruano en el marco de un CDI modelo OCDE.....	68
CAPÍTULO V: EXPERIENCIA COMPARADA: TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA DE PERSONAS NATURALES EN OTROS PAÍSES	81
5.1 Colombia.....	81
5.2 España	86
5.3 Argentina	87
5.4 Estados Unidos de Norteamérica	89
CAPÍTULO VI: LA PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA NECESIDAD DE UNA MODIFICACIÓN	92
6.1 Aspectos generales.....	92
6.2 Proyectos de Ley que pretenden introducir el crédito indirecto a la normativa del Impuesto a la Renta.....	95
6.3 Mecanismo unilateral regulado en la normativa del Impuesto a la Renta materia de análisis	98
CONCLUSIONES	104

RECOMENDACIONES	106
REFERENCIAS.....	107
BIBLIOGRAFÍA	112
ANEXOS.....	115



INDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1. Antecedente Legislativo.....	7
Tabla 1. 2. Tasa Progresiva Acumulativa	14
Tabla 2. 1. Carga fiscal en el exterior	19
Tabla 2. 2. Carga fiscal en el Perú	19
Tabla 2. 3. Tasa media	22
Tabla 2. 4. Porcentaje de carga tributaria.....	25
Tabla 2. 5. Carga tributaria total	26
Tabla 2. 6. Caso analizado aplicando el crédito directo.....	28
Tabla 2. 7. Caso analizado no aplicando el crédito directo.....	28
Tabla 4. 1. Convenios para evitar la doble imposición suscritos en Lationoamerica ..	59
Tabla 4. 2. La eliminación de la doble imposición en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú	78



ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Entrevistado 1	116
Anexo 2: Entrevistado 2	120
Anexo 3: Entrevistado 3	122



INTRODUCCIÓN

La tributación de rentas de fuente extranjera de personas naturales es un aspecto que hasta hace unos años no era materia de mayor análisis e importancia. En la actualidad, esta fuente de recaudación está cobrando mayor relevancia; sin embargo, consideramos que las normas que la regulan no coadyuvan al oportuno y debido cumplimiento de la obligación tributaria.

En esta oportunidad, nos vamos a enfocar en la tributación de dividendos de fuente extranjera generados por sociedades constituidas en el exterior cuyos propietarios son personas naturales domiciliadas en el Perú.

Usualmente, cuando una persona natural domiciliada en el Perú percibe dividendos de fuente extranjera se genera lo que se conoce como el fenómeno de la doble imposición jurídica y económica. Esto sucede, cuando, en primer lugar, el país de la fuente grava la renta empresarial en cabeza de la sociedad y, posteriormente, a los dividendos que van a ser o son distribuidos en cabeza del accionista-persona natural. En segundo lugar, el país de la residencia (Perú en nuestro caso) grava estas rentas cuando son efectivamente percibidas o, en algunos casos, cuando son devengadas en cabeza de la sociedad de la cual es accionista, bajo el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI).

Nuestro legislador ha regulado, en forma unilateral, como mecanismo para aliviar la referida doble imposición el método del crédito indirecto, con ciertas particularidades tratándose de contribuyentes sujetos al Régimen de TFI.

En líneas generales, el Régimen de TFI, es una herramienta antielusiva a través de la cual el contribuyente es obligado a tributar por la renta que se devenga en la sociedad de la cual es accionista. Se trata de una forma de gravar la renta pasiva constituida por los dividendos, adelantando para efectos tributarios, la generación del dividendo sin esperar al momento en el que efectivamente se produzca la distribución de las utilidades.

Creemos que la inclusión de este régimen no sólo complica la situación actual con la que tienen que lidiar las personas naturales sino que, de otro lado, no solucionaría la elusión fiscal, fin último de este Régimen. La situación se torna más compleja si se

considera que el mecanismo del crédito, aplicable en estos casos, se rige por los mismos parámetros contemplados para el crédito directo antes comentado.

Esta situación se agrava aún más porque, en comparación a nuestros pares latinoamericanos, nuestro país tiene vigentes un reducido grupo de convenios para evitar la doble imposición¹.

La hipótesis que pretendemos demostrar con esta tesis radica en que las normas tributarias contempladas en el Texto Único de la Ley del IR (aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF) que pretenden aliviar la doble imposición, no son las idóneas para asegurar el adecuado y oportuno cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias derivadas de la generación de dividendos de personas naturales domiciliadas propietarias de sociedades constituidas en el exterior.

Para demostrar nuestra posición, en el desarrollo del presente trabajo, en el primer capítulo partiremos de revisar las diferentes teorías de renta, así como la incidencia del impuesto a los dividendos de fuente extranjera, para luego pasar a analizar en el segundo capítulo el impacto de la tributación en el caso de una persona natural domiciliada perceptora de dividendos de fuente extranjera y el mecanismo del crédito que ha adoptado la legislación interna para aliviar la doble tributación. Asimismo, repasaremos en el tercer capítulo, el tratamiento del crédito en el marco del Régimen de TFI peruano. En el cuarto capítulo revisaremos cómo se encuentra el Perú en comparación a sus pares latinoamericanos en cuanto a la suscripción de convenios para evitar la doble imposición.

En el quinto capítulo desarrollaremos el tratamiento a los dividendos de fuente extranjera que han establecido algunos países de América y Europa; finalmente, en el sexto capítulo analizaremos la necesidad de atenuar la doble imposición de dividendos de fuente extranjera.

¹ Así como dos convenios de cooperación e intercambio de información, lo que dificulta las labores de fiscalización. El Perú ha suscrito Convenios de cooperación e intercambio de información con Estados Unidos (el mismo que fue aprobado mediante Decreto Ley No. 25665 promulgado el 14 de agosto de 1990) con la República de Argentina (se suscribió el Acuerdo de Cooperación Técnica e Intercambio de Información Tributaria y Aduanera en el año 2004) y con Ecuador (el mismo que fue ratificado mediante Decreto Supremo No. 077-2002-RE publicado el 18 de agosto de 2002 y modificado mediante la suscripción de una adenda en el año 2009). Cabe precisar que, en mayo de 2014 el Perú suscribió un IGA (Acuerdo Intergubernamental entre los Estados y la administración tributaria americana que obliga a las instituciones financieras fuera de Estados Unidos a cumplir con las disposiciones del FATCA bajo el modelo 1). Ha quedado pendiente la implementación del FATCA (Foreign Tax Compliance Act).

CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA

1.1 Aspectos generales

El Impuesto a la Renta es un tributo que pretende afectar la renta de las personas que califiquen como sujetos pasivos del impuesto, denominados para estos efectos como contribuyentes.

Atendiendo a la doctrina de García Mullín (1978, p. 2), el IR ideal cumple con las siguientes características:

a) El no ser trasladable; esto es, que el impuesto recae directamente sobre aquel que califica como sujeto pasivo del impuesto.

b) El contemplar la equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo; esto es, no puede ser confiscatorio.

Según García Mullín (1978, p. 3), los índices básicos de capacidad contributiva son tres: i) la renta que se obtiene, ii) el capital que se posee y iii) el gasto o consumo que se realiza.

Reconoce además que el índice principal es la renta que se obtiene, por lo que el impuesto sobre la renta se debe ajustar a la capacidad contributiva y, en consecuencia, contemplar la equidad; la misma que puede ser entendida en dos sentidos: i) como equidad horizontal o ii) como equidad vertical.

c) El tener un efecto estabilizador. Esta característica es aplicable bajo un impuesto progresivo. Así, la estructura progresiva de la tasa otorga buena flexibilidad al impuesto, por cuanto en situaciones de alza de precios, el impuesto, operando a tasas más altas, congela mayores fondos de los particulares, y a la inversa, en épocas de recesión, decreciendo el nivel de ingresos, la tasa baja más rápidamente que la disminución en la base, con lo cual se liberan mayores recursos.

En general, existen 3 formas de imposición a la renta: i) el impuesto global o sintético; ii) los impuestos cedulares o analíticos; así como, iii) los sistemas mixtos. El primer caso se trata de un impuesto que abarca la totalidad de rentas a nivel del sujeto pasivo, sin importar el origen de las mismas. En cambio, en la segunda forma, se tiene tantos gravámenes como fuentes que resulten abarcadas por cédulas. Finalmente, en los

sistemas mixtos se adoptan las formas antes indicadas en simultáneo, es decir, aplicando elementos cedulares y globales en proporciones variadas.

De cualquier forma, tal como anota Bravo Cucci (2003, p. 29), “el Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza” (p. 3). De hecho, el IR grava la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que, en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta; es decir, no grava la celebración de contratos, sino su efecto económico.

Siguiendo a García Mullín (1978, p. 4), la renta puede entenderse como:

a) el producto periódico de un capital (corporal o incorporeal, aún el trabajo humano); b) el total de ingresos materiales que recibe el individuo, o sea el total de enriquecimientos que provienen de fuera del individuo, cualquiera sea su origen y sean o no periódicos; y c) El total de enriquecimientos del individuo, ya se hubieran traducido en satisfacciones (consumo) o en ahorros, a lo largo de un período; este concepto implica considerar renta todo lo consumido en el período, más (menos) el cambio producido en su situación patrimonial.

1.2 Teorías del Impuesto a la Renta

Con el objetivo de determinar los límites al concepto de renta para efectos del impuesto, son tres las teorías que pretenden darle contenido como adelantamos anteriormente. Así pues, tal como anota Fernández Cartagena (2004):

A pesar de la variedad de definiciones de renta que podamos encontrar en la doctrina, son tres las más aceptadas para la imposición a la renta: la teoría de la renta producto, la del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial. (pág. 1)

A continuación desarrollaremos brevemente el contenido y límites de cada una de las referidas teorías de renta.

1.2.1. La teoría de la renta producto o teoría de la fuente

Esta teoría establece una definición de renta que viene generada por la producción periódica de ingresos a través de una fuente durable, la misma que se mantiene y no se agota mientras que el trabajo/explotación ejercido sobre la misma genera rentas.

Si bien este criterio establece que la renta debe ser periódica, en la práctica, no debe ser real, sino sólo potencial. En ese sentido, coincidimos con Fernández Cartagena (2004, p. 30) cuando menciona que:

Se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta. (p. 2)

Así, la periodicidad no debe ser necesariamente material y efectiva, basta que sea potencial, es decir, lo determinante es que la fuente productora pueda generar rentas, las cuales serán gravadas cuando existan.

Así, las ganancias de capital, bajo esta teoría, no están gravadas con el IR, ello a causa de que no derivan de una fuente productora duradera, es decir, una vez obtenida la renta, la fuente que la originó desaparece.

Dentro de este criterio se encuentran los dividendos. En este caso, la fuente es la acción² y, la renta, los dividendos que se generarán en cada periodo, de ser el caso.

1.2.2. La teoría del flujo de riqueza

Según esta teoría, toda operación con un tercero que aumente la riqueza está gravada con el IR. Este ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental. Por tanto, tiene una interpretación de renta más amplia que la teoría de renta-producto, abarcando a esta última y otras formas de obtención de renta.

Sobre el particular, Fernández Cartagena (2004, p. 3-4) manifiesta al respecto que:

² De conformidad con el artículo 82 de la Ley No. 26887 (Ley General de Sociedades), en general, “*las acciones representan partes alícuotas del capital, todas tienen el mismo valor nominal y dan derecho a un voto*”.

Se incluyen en el concepto de renta otros ingresos. Además de los que califican como renta producto:

- a) Ganancias de capital: podemos decir sobre las ganancias de capital que se trata de ingresos obtenidos por la realización de bienes de capital.
- b) Ingresos eventuales: Se trata de ingresos cuya producción es totalmente independiente de la voluntad de quien los obtiene. Se generan más bien como consecuencia de un factor aleatorio, por lo que no cumplen con los requisitos para ser considerados como renta producto.
- c) Ingresos a título gratuito: Aquí se encuentran comprendidos los ingresos obtenidos de donaciones (transmisiones por acto inter vivos), legados o herencias (transmisiones por actos mortis causa).

Debe tenerse en cuenta que según la teoría de flujo de riqueza las rentas deben de provenir de operaciones con terceros, es decir, operaciones en la que las partes actúan libremente en el mercado y generan sus ganancias al libre desempeño de un negocio o actividad.

Al contrario, aquellos ingresos en los que no fluye la libertad de quien los adquiere y en los que no es contraparte del flujo un sujeto del mercado, no podrán considerarse como renta; tal es el caso de un mandato legal en el que el Estado, haciendo uso de su soberanía realiza condonaciones, subsidios u otros beneficios para los particulares.

En nuestra Ley de IR, a diferencia de la teoría de renta-producto³ no hay un artículo específico que regule esta teoría, no obstante, está inmersa en el desarrollo del artículo 1º de la mencionada ley.

1.2.3. La Teoría del consumo más incremento patrimonial

Por medio de esta teoría se busca gravar toda la capacidad contributiva a través del consumo más el incremento patrimonial que el contribuyente tenga al finalizar de un período. Este criterio, según García Mullín (1978, p. 5), tiene su centro en el individuo y “busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un

³ La teoría de Renta-Producto se encuentra regulada en el artículo 1 literal a) de la Ley de Impuesto a la Renta.

periodo” (pág. 18); de esta manera “las satisfacciones de que dispone, (...), son el test último de su capacidad contributiva fiscal”. (p. 18)

Estas satisfacciones tienen dos formas de manifestarse: i) “o se transforman en consumos, o ii) terminan incrementando el patrimonio al fin del periodo” (García Mullín, 1978, p 19). Es en base a estos dos elementos que se puede determinar si el individuo obtuvo renta o no al final de ejercicio.

En cuanto a las variaciones patrimoniales se puede decir que son cambios que se dan en las operaciones del valor de los bienes de propiedad del sujeto, ello sin tener en cuenta las fuentes de su adquisición.

Respecto al consumo, se determina que es el monto que el sujeto utiliza para la satisfacción de sus necesidades. Esto es un indicativo de capacidad contributiva y por tanto renta gravable para este, ello aun cuando no provenga de obtención de rentas amparadas en las teorías de renta-producto y flujo de riqueza.

1.3. Los dividendos y la Ley del Impuesto a la Renta

La imposición a los dividendos en la Ley del IR es cedular. El antecedente legislativo de esta renta lo hemos resumido a través del siguiente cuadro:

Tabla 1.1

Antecedente Legislativo

Norma Legal	Periodo de vigencia	Tasa del IR empresarial	Tasa del IR a los dividendos
Decreto Legislativo No. 200	1982-1986	55% máxima	30%
Decreto Legislativo No. 399	1987-1990	35% máxima	15.4%
Decreto Legislativo No. 618	1991-1993	30%	10%
Decreto Legislativo No. 774	1994-2000	30%	Inafecto
Ley No. 27394	2001	30% (20% acreditando reinversión)	Inafecto
Ley No. 27513	2002	27%	Inafecto
Ley No. 27804	2003	27%	4.1%
Decreto Legislativo No. 945	2004 hasta el 2014	30% ⁴	4.1%
Ley No. 30296	2015 hasta el 2016	28%	6.8%
Decreto Legislativo No. 1261	2017 en adelante	29.5%	5%

⁴ En el 2015, la tasa fue de 28%.

En cuanto al concepto de dividendo contemplado en la normativa del IR, tal como apunta Humberto Medrano, el mismo “no se limita a los extremos contemplados en la norma mercantil” (2002, p. 301). Según el referido autor, en el establecimiento del concepto de dividendos se incluye a los “Dividendos Presuntos” y otras definiciones, a través de las cuales el legislador ha buscado evitar que pueda eludirse la obligación y por ello afecta situaciones que, en sentido estricto, no constituyen distribución de utilidades pero que indirectamente pueden conllevar a ello.

De conformidad con el inciso i) del artículo 24º de la Ley del IR, son rentas de segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24º-A de la Ley”. Es así que, el referido artículo 24º-A de la Ley, a excepción del referido inciso g), dispone que:

Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a:

a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14º de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

b) La distribución del mayor valor atribuido por revaluación de activos, ya sea en efectivo o en especie, salvo en títulos de propia emisión representativos del capital.

c) La reducción de capital, hasta por el importe de las utilidades, excedentes de revaluación, ajustes por reexpresión, primas y/o reservas de libre disposición que:

1. Hubieran sido capitalizadas con anterioridad, salvo que la reducción de capital se destine a cubrir pérdidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades.

2. Existan al momento de adoptar el acuerdo de reducción de capital. Si después de la reducción de capital dichas utilidades, excedentes de revaluación, ajustes por reexpresión, primas y/o reservas de libre disposición fueran: i) distribuidas, tal distribución no será considerada como dividendo u otra forma de distribución de utilidades; y, ii) capitalizadas, la posterior reducción que corresponda al importe de la referida capitalización no será considerada como dividendo u otra forma de distribución de utilidades.

d) La diferencia entre el valor nominal de los títulos representativos del capital más las primas suplementarias, si las hubiere y los importes que perciban los socios, asociados, titulares o personas que la integran, en la oportunidad en que opere la reducción de capital o la liquidación de la persona jurídica.

e) Las participaciones de utilidades que provengan de partes del fundador, acciones del trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora.

f) Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean empresas de operaciones múltiples o empresas de arrendamiento financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación.

No es de aplicación la presunción contenida en el párrafo anterior a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión.

(...)

h) El importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado.

Si bien la normativa del IR ha recogido, en algunos casos, supuestos que no encajarían dentro del concepto de dividendos, lo cierto es que, en líneas generales, el impuesto a los dividendos, a los que nos referiremos en el presente trabajo de investigación, tiene relación directa con la teoría de renta-producto.

Es así que, mientras el importe aportado en una empresa se mantiene durable dentro de ésta, la misma también produce riqueza a través de las ganancias que genera al realizar actividad empresarial dentro de ésta. Así, la fuente se mantiene y, además, es susceptible de generar ingresos periódicos a su propietario.

Al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado señalando que “Los dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales o jurídicas consideradas como domiciliadas en el país se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta” (Resolución N.º 5233-4-2003; Resolución N.º 0012-3-2004; Resolución N.º 5849-5-2005).

Ahora bien, el tratamiento tributario aplicable a los dividendos depende del tipo de fuente de la que provienen, así como del tipo de beneficiario. Con relación a los dividendos de fuente nacional y tratándose de personas jurídicas receptoras de rentas de tercera categoría los dividendos no estarán afectos al Impuesto. En efecto, de conformidad con el artículo 24º-B de la Ley del IR “las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible”.

El fundamento detrás de la no imposición de este tipo de rentas en cabeza de personas jurídicas radica, en opinión de Cossío Carrasco (2007, p. 223), “en evitar que una misma renta tribute más de una vez”. En efecto, el hecho de que las utilidades estén gravadas en cabeza de las personas jurídicas, ocasionaría una doble imposición si es que se gravaran nuevamente al momento de su distribución por otra persona jurídica que, posteriormente, volverá a distribuir dicha renta y, por lo tanto, susceptible de volver a ser gravadas por el impuesto.

Esta regla se ve recogida en el artículo 73º-A de la Ley del IR cuando dispone que:

Las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14º que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán de las mismas el IR correspondiente, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

De acuerdo a ello, la normativa del IR ha optado por excluir del campo de aplicación del impuesto a los dividendos cuando los beneficiarios sean personas jurídicas domiciliadas y los mismos provengan de otras empresas domiciliadas en el país.

El escenario cambia tratándose de dividendos provenientes de personas jurídicas domiciliadas en el exterior, esto es, la fuente de la renta varía. A diferencia del caso anterior, según Cossío Carrasco (2007), la renta (el dividendo) no estaría siendo objeto de un doble gravamen en el país dado que los dividendos que perciba la empresa domiciliada serían en todo caso gravados en el país una sola vez en calidad de dividendos,

en tanto la potestad tributaria del fisco peruano no alcanzó la utilidad de la empresa no domiciliada que distribuyó los dividendos.

Siendo esto así, los dividendos de fuente extranjera que perciba una persona jurídica domiciliada en el país estarán afectos al IR de Tercera Categoría.

Tratándose de dividendos percibidos por personas naturales domiciliadas en el país lo único que varía es la alícuota del impuesto y la forma de cumplir con el pago del mismo, no estando en ningún caso inafecto del impuesto.

De acuerdo a las normas citadas anteriormente, los dividendos califican como rentas de segunda categoría. A diferencia de las rentas que perciben las personas jurídicas que tributan dentro de la tercera categoría, las personas naturales tributan de acuerdo a la categoría de renta a la cual pertenece la misma, salvo cuando se trata de rentas de fuente extranjera las cuales no son categorizables y tributan agregándose a las rentas del trabajo. En este caso, los dividendos provenientes de empresas domiciliadas califican como rentas de segunda categoría y los dividendos provenientes de empresas del exterior califican como rentas de fuente extranjera; tributando de esta forma bajo un sistema semi cédular.

De conformidad con el inciso d) del artículo 57° de la Ley del IR, las rentas de segunda categoría se imputan al ejercicio gravable en que se perciban y no cuando se devengan⁵.

Ahora bien, tratándose de dividendos distribuidos por una persona jurídica domiciliada a una persona natural, el encargado de ingresar el impuesto al fisco es la empresa a través de la figura de la retención. Es así que, mediante el artículo 73°-A de la Ley del IR se ha dispuesto que “las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14° que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades retendrán de las mismas el Impuesto a la Renta correspondiente”.

El referido artículo indica además que “dicha retención se efectuará aplicando las tasas establecidas en el último párrafo del artículo 52°-A de la Ley”. De conformidad con el último párrafo del artículo 52°-A, la tasa aplicable a los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades es 5%.

⁵ El tratamiento varía tratándose de dividendos cuyos beneficiarios se encuentran dentro del Régimen de TFI.

Si bien el citado artículo 73°-A de la Ley dispone que las personas jurídicas retendrán el impuesto correspondiente cuando acuerden la distribución de dividendos, el artículo 89° del Reglamento de la Ley ha precisado que:

La obligación de retener a que se refiere el artículo 73°-A de la Ley nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero.

Cuando aún no se había reglamentado el artículo 73°-A, Medrano Cornejo (2002, p. 313) comentando el gravamen a los dividendos introducido mediante la Ley No. 27804 en el año 2003 ya advertía que del texto de la ley:

El legislador ha derivado el hecho imponible a la oportunidad del acuerdo de distribución. Por lo tanto, si la junta u órgano competente acuerda hoy que las utilidades se distribuirán en un determinado momento del futuro, la obligación de pagar el tributo surgiría el día de hoy en que se adoptó el acuerdo.

Sin embargo, como ya lo hemos adelantado citando el artículo 89° del Reglamento de la Ley, el legislador ha optado por establecer el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a los dividendos en un momento distinto al de su percepción. Ello también ha sido confirmado por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal como podemos comprobarlo a continuación en los considerandos donde el Colegiado señala:

Que debe acotarse que el nacimiento de la obligación de actuar como responsable tributario en calidad de agente de retención se produce como consecuencia de la manifestación de voluntad de los accionistas, siendo en tal sentido irrelevante para este efecto, lo que pueda establecerse respecto de la fecha en que se realizará la entrega al beneficiario, además bajo la regla prevista en el citado artículo 73°-A, la retención se debe practicar sobre las utilidades que van a ser materia de pago.

Que el tratamiento otorgado respecto de la oportunidad en que debe practicarse la retención del Impuesto a la Renta en el caso de la distribución de utilidades no se encuentra supeditado a la existencia de un pago

Siendo que el acuerdo adoptado constituye en rigor un acto jurídico... que éste fue realizado el 31 de marzo de 2003, y que no se ha demostrado que haya sido sometido a condición alguna, el mismo ha producido efecto en esa fecha; resultando por tanto inexacto lo indicado por el contribuyente, en el sentido que

su eficacia ha sido postergada a un momento posterior al haberse delegado al directorio la atribución de resolver sobre la aplicación de utilidades; siendo que el encargo del directorio se circunscribía a fijar la fecha de pago; lo cual sólo se entiende, bajo la premisa que previamente se ha producido una decisión, y que la misma es eficaz y generó consecuencias jurídicas, tales el pago, que es el elemento cuya oportunidad de ejecución ha sido sometida a delegación y postergación. (Resolución No. 18164-3-2013)

Siendo así las cosas, si bien el dividendo califica como una renta de segunda categoría que debería regirse por el criterio de lo percibido, el legislador ha dispuesto que su nacimiento se de en una oportunidad distinta a la percepción, en caso ésta suceda después del acuerdo de distribución.

Tratándose de dividendos percibidos por personas naturales y provenientes de personas jurídicas no domiciliadas, el tratamiento tributario varía. En efecto, nuestra normativa del IR no incluye dentro de su categorización de rentas (primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría) a las rentas de fuente extranjera.

De conformidad con el artículo 6° de la Ley del IR:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta 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.

De la norma antes citada, podemos concluir que las personas naturales domiciliadas están sujetas al impuesto por la totalidad de las rentas gravadas que estos generen y que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del impuesto, siendo irrelevante, para estos efectos, la ubicación de la fuente productora de la renta. Agrega la norma que, tratándose de contribuyentes no domiciliados, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana, haciendo expresa diferenciación entre las rentas de fuente extranjera y peruana.

A diferencia de lo que sucede con las rentas de fuente extranjera, las rentas de fuente nacional o peruana han sido categorizadas por la normativa del IR. Es así que, el artículo 22° de su Ley ha establecido que:

Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes; b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría; c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley; d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente; y e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Como hemos visto anteriormente, los dividendos son una renta de segunda categoría. Sin embargo, esta categoría y las obligaciones tributarias que derivan de ella y que hemos analizado líneas arriba, sólo es aplicable tratándose de dividendos de fuente nacional y no de fuente extranjera.

Siendo esto así, tratándose de dividendos percibidos por personas naturales domiciliadas provenientes de empresas domiciliadas en el exterior se aplicará una alícuota distinta y la determinación y cumplimiento del impuesto se realizará de manera diferente a la analizada hasta el momento.

En efecto, de conformidad con el artículo 53° de la Ley del IR:

El impuesto a cargo de personas naturales (...) domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta del trabajo y la renta de fuente extranjera a que se refiere el artículo 51° de esta Ley, la escala progresiva acumulativa siguiente:

Tabla 1.2

Tasa Progresiva Acumulativa

Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de Fuente Extranjera	Tasa
Hasta 5 UIT	8%
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14%
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17%
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20%
Más de 45 UIT	30%

En atención a la norma antes señalada, los dividendos provenientes del exterior, en tanto califican como renta de fuente extranjera, tributarán en conjunto con las rentas

del trabajo de fuente nacional, esto es, con las rentas de cuarta y quinta categoría. Así pues, de una tasa de 5% sobre el dividendo de fuente nacional pasamos a una tasa progresiva acumulativa de 8%, 14%, 17%, 20% y 30% aplicable a los dividendos de fuente extranjera.

Como es de verse, el tratamiento tributario aplicable a los dividendos de fuente nacional es diametralmente diferente al aplicable a los dividendos de fuente extranjera. Ello, no sólo por la alícuota aplicable en cada caso sino también por la oportunidad de su declaración y pago del impuesto correspondiente.

En efecto, tratándose de dividendos de fuente extranjera los mismos se declaran y se paga el impuesto correspondiente en el ejercicio de su efectiva percepción⁶, en la fecha de presentación de la declaración jurada anual que se determina de acuerdo a su último número de Registro Único de Contribuyentes (RUC).

Como vemos, las diferencias que se presentan entre dividendos de fuente local y extranjera son relevantes. Es así que, aun cuando se trata del mismo tipo de renta serán de segunda categoría cuando sean de fuente nacional debiéndose aplicar una tasa de 5%, en cambio, cuando los mismos provienen de fuente extranjera califican como rentas de fuente extranjera en general, debiéndose integrar a las rentas de cuarta y quinta categoría y aplicar la tasa progresiva acumulativa de 8%, 14%, 17%, 20% y 30%.

Asimismo, si bien las rentas de segunda categoría y las rentas de fuente extranjera se rigen por el criterio de lo percibido, el Impuesto a los dividendos de fuente nacional puede nacer en un momento distinto a su percepción y su declaración y pago corresponde al sujeto que los paga y no al contribuyente del impuesto. De otro lado, cuando los dividendos provienen de fuente extranjera el impuesto se declara en el ejercicio gravable en el cual se percibe⁷ y el pago del impuesto queda a cargo del mismo contribuyente.

Nos preguntamos qué fue lo que motivó al legislador a no equiparar la tasa del IR a los dividendos de fuente nacional con los de fuente extranjera, en ambos casos estamos ante el mismo tipo de renta y contribuyente.

No creemos que el argumento deba ser que en el caso de los dividendos de fuente local, la Administración Tributaria recaudó previamente la utilidad empresarial del pagador del dividendos y; en el caso de los dividendos de fuente extranjera, el fisco no

⁶ Salvo que el contribuyente se encuentre dentro del Régimen de TFI.

⁷ Salvo que el contribuyente se encuentre dentro del Régimen del TFI.

tiene oportunidad de hacerlo. No estamos de acuerdo con dicha interpretación en tanto, en primer lugar, el contribuyente del impuesto es el beneficiario de los dividendos y la renta que se pretende gravar, en uno u otro caso, es el dividendo; y en segundo lugar, como veremos más adelante, si esa hubiera sido la intención del legislador, el crédito por el impuesto pagado en el exterior debería permitir contemplar el impuesto empresarial que previamente afectó el dividendo.

Siendo esto así, no vemos por qué a un mismo tipo de contribuyente se le aplica un tratamiento fiscal distinto para un mismo tipo de renta. Esta diferenciación podría afectar la equidad y el principio de capacidad contributiva que todo impuesto debe cumplir y que ha sido ampliamente reconocido por nuestra Constitución Política del Perú y por el Tribunal Constitucional.

De acuerdo a Duque Alanis (s.f.):“La equidad se puede definir como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes” (párr. 6).

Es así que, si la equidad implica que las normas tributarias deben otorgar un trato igualitario a todos los contribuyentes, nos preguntamos si este principio se cumple en el caso bajo análisis donde un mismo tipo de renta tiene diferentes implicancias fiscales dependiendo de la fuente de la misma.

Con respecto al principio de capacidad contributiva, Novoa Herrera (2008) señala que:

Este concepto de la Capacidad Contributiva tiene en Adam Smith a uno de sus más remotos antecedentes, ya que éste en su libro “La Riqueza de las Naciones” escrito en 1917, señala como primerísima regla tributaria la de Capacidad o Justicia, estableciendo que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento según sus respectivas capacidades (párr. 11)

Si esto es así, nos preguntamos si el principio de capacidad contributiva, reconocido por la jurisprudencia como un principio implícito relacionado al principio constitucional de igualdad, es cumplido cuando un mismo tipo de contribuyente contribuye al sostenimiento del gasto público de manera diferenciada, afectándose de distinta manera su capacidad contributiva aun cuando se trata de un mismo tipo de renta.

CAPÍTULO II: EL IMPUESTO A LA RENTA APLICABLE A LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN EL PAÍS

2.1 Del caso materia de análisis

A fin de graficar los problemas que plantea el tratamiento legislativo actual de los dividendos de fuente extranjera cuyos beneficiarios son personas naturales domiciliadas en el país, se procede a presentar, como ejemplo, el caso de una persona natural domiciliada en el país, accionista en un 90% de una sociedad constituida en el exterior, la cual distribuyó dividendos al finalizar el ejercicio 2015. Esta renta es la única que percibió en dicho periodo.

El IR del país de la fuente, esto es, donde reside la referida sociedad en el exterior, gravó la renta empresarial con una tasa de 30% al momento de su devengo, esto es, en el ejercicio 2013; y, sujetó a los dividendos con una tasa de 7% al momento de su devengo, esto es, en 2014. La distribución de los dividendos se realizó en el ejercicio 2015.

De otro lado, el IR peruano, gravó a los dividendos de fuente extranjera con una tasa progresiva acumulativa de 8%, 14%, 17%, 20% y 30% al momento de su percepción en el ejercicio 2015.

2.1.1 Concepto de dividendo aplicable al caso materia de análisis

Como vimos en el capítulo anterior, nuestra normativa del IR ha regulado varios conceptos de dividendo; sin embargo, para efectos de este trabajo, utilizaremos el concepto de dividendos regulado en el inciso a) del artículo 24-A° del Texto Único Ordenado de la Ley del IR, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF (Ley del IR en adelante), el cual dispone que:

Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades: a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares,

o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Dentro este concepto, sólo nos referiremos a aquellas utilidades que generen las personas jurídicas domiciliadas en el exterior a favor de sus accionistas que califiquen como personas naturales domiciliadas en el Perú.

Así, tal como los sostuvo Ricardo Ernesto Lazarte Gamarra (2010) “el impuesto que grava el dividendo debiera entenderse como el impuesto que grava la distribución de las utilidades de la empresa en manos de sus accionistas” (p. 274).

2.1.2 De la aplicación del impuesto a la renta a los dividendos de fuente extranjera

El Tribunal Fiscal en diversas oportunidades (Resolución N°. 5233-4-2003, Resolución N°. 12-3-2004, Resolución N°. 5849-5-2005, entre otras) ha dejado sentado que los dividendos de fuente extranjera se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta. Así, por ejemplo, en la Resolución No. 7386-4-2005 estableció que

“en la aludida Resolución del Tribunal Fiscal (RTF No. 5233-4-2003) se concluyó que se encontraban gravados los dividendos provenientes de fuente extranjera percibidos por personas naturales o jurídicas consideradas domiciliadas en el país”.

Sobre el particular, el artículo 53° de la Ley del IR establece que, el impuesto a cargo de personas naturales domiciliadas en el país se determina aplicando a la suma de su renta neta del trabajo y la renta neta de fuente extranjera, la siguiente escala progresiva acumulativa de: i) 8% hasta 5 UIT⁸, ii) de 14% más de 5 UIT hasta 20 UIT, iii) 17% más de 20 UIT hasta 35 UIT, iv) 20% más de 35 UIT hasta 45 UIT; y, v) 30% por el exceso de 54 UIT.

De acuerdo al caso analizado, sin entrar a analizar aun la aplicación o no del impuesto pagado en el exterior, el IR que correspondería pagar en el Perú, sería de S/1,865,168, de acuerdo al siguiente detalle:

⁸ La UIT para el 2015 fue de S/3,850

Tabla 2.1

Carga fiscal en el exterior

Concepto	Importe
Utilidad de la empresa domiciliada en el exterior antes de impuestos	S/10,000,000
IR empresarial del país de la fuente	S/3,000,000
Utilidad después de impuestos	S/7,000,000
Dividendos de accionista-persona natural domiciliada en el Perú	S/6,300,000
Impuesto a los dividendos del país de la fuente	S/441,000

Tabla 2.2

Carga fiscal en el Perú

Cálculo del impuesto	Renta Imponible (S/)	UIT	Tasa	Impuesto (S/)
Hasta 5 UIT (8%)	19,250	5	8%	1,540
Hasta 20 UIT (14%)	57,750	15	14%	8,085
Hasta 35 UIT (17%)	57,750	15	17%	9,818
Hasta 45 UIT (20%)	38,500	10	20%	7,700
Más de 45 UIT (30%)	6,126,750	-	30%	1,838,025
IR peruano				1,865,168

A continuación, analizaremos el mecanismo para evitar la doble imposición regulado en la Ley del IR. Este mecanismo se utiliza tanto para el régimen general como para el régimen de TFI que analizaremos más adelante. Este último con ciertas particularidades.

2.1.3 Mecanismo unilateral para evitar la doble imposición para el régimen general

Como lo mencionamos anteriormente, nuestra normativa del IR ha previsto como mecanismo unilateral para evitar la doble imposición jurídica lo que comúnmente se denomina como Crédito Directo, el mismo que permite deducir como crédito los impuestos abonados en el exterior del IR peruano. Es así que, tal como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal (Resolución N°. 7386-4-2005):

En el caso de los dividendos distribuidos por empresas no domiciliadas se continuó manteniendo el sistema de atenuación de la doble imposición internacional con la deducción de los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera.

En efecto, en el marco de los mecanismos unilaterales para aliviar la doble imposición internacional, el Perú ha recogido el método de imputación en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR, el mismo que consiste en el derecho a aplicar el impuesto pagado en el exterior como crédito contra el IR bajo ciertos límites y requisitos.

Es así que, mediante el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR se ha dispuesto que:

Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a las que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto los conceptos siguientes: (...) e) 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.

De acuerdo a la norma legal, el método para aliviar la doble imposición que establece la Ley del IR es un crédito de tipo directo, bajo la modalidad de imputación parcial. La característica de este crédito es que no permite al contribuyente domiciliado peruano deducir el íntegro del impuesto asumido en el extranjero de forma ilimitada. De hecho, este mecanismo sólo lo habilita a deducir el impuesto pagado en el exterior, esto es, en el país de la fuente de la renta, siempre que i) se trate de rentas gravadas con el IR; y ii) no excedan del importe que resulte de la tasa media o el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

Además, en ningún caso podrá compensarse ni solicitarse la devolución del impuesto que, por cualquier circunstancia, no se utilice en el ejercicio gravable del nacimiento de la obligación tributaria peruana.

La norma reglamentaria ha precisado algunos aspectos del referido crédito, disponiendo que:

1. El crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley; 2. Los impuestos pagados en el extranjero, cualquiera fuese su denominación, deben reunir las características propias de la imposición a la renta; y, 3. El crédito sólo procederá cuando se acredite el pago del IR en el extranjero con documento fehaciente.

De lo expuesto, se desprende que el crédito regulado en la normativa del IR es: a) uno de tipo directo, es decir, no alcanza al impuesto que soportó la utilidad (dividendo) en cabeza de la sociedad; b) es uno de tipo limitado, es decir, no puede exceder de la tasa media o del IR extranjero que gravó los dividendos; c) sólo podrá utilizarse en tanto se haya pagado efectivamente; d) sólo incide en aquellas rentas que son gravadas por la Ley del IR; e) el IR del exterior deberá reunir las características del IR peruano; f) sólo se podrá deducir aquel impuesto pagado en el extranjero que esté acreditado con documento fehaciente y; g) no se podrá pedir la devolución o arrastrar aquel crédito no utilizado en el ejercicio.

En el caso materia de estudio, el accionista que primero se vio incidido por el IR del exterior de 7%, además del 30% que recayó previamente sobre la utilidad de la sociedad extranjera antes de su distribución, en el Perú también se verá incidido por el IR peruano en el momento de la percepción de los dividendos por el importe de S/1,865,168.

Para aliviar la doble imposición, el accionista podría utilizar como crédito el impuesto abonado en el exterior por los dividendos percibidos, siempre que no exceda de la tasa media o el impuesto efectivamente pagado en el exterior: el que resulte menor.

Sobre el particular, el artículo 52° del Reglamento ha definido a la tasa media como:

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 misma. De existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

Aplicando esta disposición al caso concreto y considerando que: i) los dividendos ascienden al importe de S/6,300,000.00 (Seis Millones trescientos mil y 00/100 Nuevos

Soles) y; ii) el IR peruano correspondiente asciende al importe de S/1,865,168; el cálculo de la tasa media sería de 29.61% tal como se aprecia en el siguiente cuadro:

Tabla 2.3

Tasa media

Impuesto calculado: S/1,865,168	X 100	=	29.61%
Renta de fuente extranjera: S/6,300,000			

El importe susceptible de deducción, de acuerdo al límite establecido en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR, es el menor monto entre el resultado de aplicar la tasa media o el impuesto pagado en el exterior. Siendo así las cosas, sólo podrá deducirse el impuesto pagado en el exterior, esto es, el 7% de la renta de fuente extranjera. En efecto, de una simple comparación, el impuesto pagado en el exterior es menor al resultado de aplicar la tasa media calculada anteriormente.

En ese sentido, aun cuando la aplicación como crédito del resultado de aplicar la tasa media podría aliviar la doble imposición por alcanzar en gran medida el impuesto empresarial que afectó previamente el dividendo, sólo podrá utilizarse el impuesto que afectó la distribución de los mismos al resultar este último menor al primero.

En principio, nos parece lógico que el legislador haya limitado el importe del crédito a un monto máximo en función de límites que tienen en cuenta, por un lado, el impuesto efectivamente pagado; y por otro la tasa media (que refleja el impuesto que hubiera gravado en el Perú la renta sujeta a imposición en el extranjero).

Esta limitación tendría como finalidad evitar que, por un lado, se deduzca un monto que no corresponda a un impuesto efectivamente pagado (si se permitiera deducir un importe superior al efectivamente pagado en el exterior ello equivaldría a la atribución de un crédito ficticio), y por otro lado, que se deduzca un crédito superior al impuesto que correspondería pagar en el Perú. Esto último se evita con el mecanismo de poner como límite la tasa media, que no hace otra cosa que reflejar el impuesto a pagar en el país según la capacidad contributiva del contribuyente; permitir una deducción superior a la tasa media podría llevar al extremo que el fisco peruano se viera obligado a devolver

un importe que recibió el fisco extranjero y que excede el impuesto que correspondería en el Perú

Tal como está regulado el límite actualmente, se permite lo que se conoce como la eliminación de la doble imposición jurídica, al permitirse deducir el impuesto pagado en el exterior considerando únicamente el impuesto pagado por los dividendos. Sin embargo, en el caso particular del crédito por dividendos recibidos en el exterior, hubiese sido oportuno establecer como importe a aplicar como crédito un importe que comprenda tanto el impuesto que se pagó por concepto de la distribución de los dividendos como el impuesto que afectó previamente las utilidades de la sociedad que los distribuyó. De esta forma, se respetaría la regla de tener como límite el impuesto pagado en el exterior o la tasa media⁹, el que resulte menor; considerando, sin embargo, toda la carga impositiva soportada en el exterior para la generación de los dividendos (con lo cual se elimina lo que se conoce como la doble imposición económica).

Si bien es usual que el impuesto que gravó la distribución de dividendos en el país de la fuente sea menor al IR peruano, la carga fiscal que asumió dicha renta no se limita únicamente a la retención en la fuente sino que previamente soportó el IR de sociedades. En ese sentido, la carga impositiva que soportó la utilidad es mayor a la que reconoce el legislador en la norma bajo comentario, por lo que somos de opinión que el importe máximo que debería permitirse como crédito es la tasa media o el importe que en definitiva soportó la renta en proporción a la participación del beneficiario y no solamente el importe que soportó al momento de la distribución, siempre que no exceda la tasa media.

De otro lado, es preciso recordar que las normas del IR previamente citadas no establecen con precisión que ocurre en los casos que el impuesto del exterior se haya pagado en un ejercicio distinto al del “ejercicio gravable” en que nació la obligación tributaria del IR a los dividendos.

Siendo así las cosas, en el ejemplo propuesto no quedaría claro si el contribuyente materia del ejemplo podría utilizar como crédito el impuesto pagado en el exterior

⁹ En ningún caso, el exceso del impuesto pagado en el exterior (a nivel del impuesto a la renta de retención y el impuesto de sociedades) podrá ser utilizado como crédito contra otras rentas de fuente extranjera o contra el impuesto que podría afectar rentas de fuente peruana.

considerando que corresponde a un ejercicio gravable distinto al peruano y, en caso ser afirmativa la primera premisa, si podría utilizar el exceso del mismo en ejercicios posteriores.

Respecto a la primera interrogante, la Administración Tributaria (Informe N°. 023-2015-SUNAT/5D0000) en un caso similar ha establecido que:

i) no corresponde aplicar como crédito contra el IR peruano, el impuesto pagado en el país donde se ha establecido la sucursal, si el pago se efectuó después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR de la empresa domiciliada en el Perú”, y que ii) El IR pagado en el exterior con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR peruano por exigencia de la normativa legal del país donde se ha establecido la sucursal, constituye gasto deducible para la determinación de la renta neta de fuente extranjera de la empresa domiciliada en el Perú.

Como vemos, la SUNAT ha tomado posición al respecto, permitiendo aplicar como crédito del IR peruano el impuesto pagado en el exterior hasta el vencimiento de la declaración jurada anual, aun cuando dicha fecha ocurra con posterioridad al cierre del ejercicio gravable. Nótese que, si el pago se realiza después de dicha fecha, el impuesto pagado en el exterior sólo podrá utilizarse como gasto deducible.

Conforme a lo comentado previamente, analizaremos los 3 aspectos del crédito tributario que se desprenden o, en todo caso, se han interpretado de la normativa del IR que consideramos más relevantes para el caso analizado: (i) Eliminación de la doble imposición económica; (ii) Oportunidad del uso como crédito del impuesto foráneo como crédito en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria y; (iii) Seguridad jurídica de las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito podrían generar inseguridad jurídica.

Nuestro análisis estará enfocado en los inconvenientes que debe afrontar un contribuyente que califique como persona natural, que ha percibido únicamente dividendos de fuente extranjera y que no realiza actividad empresarial.

2.1.3.1 Es un crédito que no elimina la doble imposición económica

En el caso materia de análisis, el mecanismo adoptado por el legislador no elimina la alta carga tributaria que soporta la utilidad en un primer momento con el impuesto empresarial y, posteriormente, al momento de la distribución de las mismas.

Tabla 2.4

Porcentaje de carga tributaria

Concepto		Importe (S/)
País de la fuente	IR empresarial equivalente al 90% de acciones	2,700,000 ¹⁰
	IR a los dividendos	441,000
País de la residencia Perú	IR por renta de fuente extranjera aplicando crédito	1,424,168
Carga tributaria total		4,565,168
Porcentaje de carga tributaria sobre la renta inicial		<u>50.72%</u>

En efecto, si bien se podrá deducir el impuesto que gravó los dividendos distribuidos, este flujo fue previamente afectado con un IR en cabeza de la sociedad, el cual, como hemos visto, no podrá ser deducido. En ese sentido, si a esto le sumamos el IR peruano (S/1,424,168), la renta obtenida en el exterior ha soportado una carga impositiva de S/4,565,168 equivalente al 50.72% de la utilidad total.

Como veremos más adelante, dicha carga impositiva se verá incrementada por efecto del límite temporal, en caso se interprete que el impuesto a los dividendos pagado en el exterior no es susceptible de ser deducido contra el impuesto a pagar en el Perú al haber sido pagado en un ejercicio distinto.

En ese sentido, coincidimos con Roberto Cores (2010) cuando sostuvo que la regulación sobre la materia que pretende evitar la doble imposición origina un alto costo impositivo para las inversiones peruanas en el extranjero; especialmente en aquellas jurisdicciones que establecen un impuesto corporativo alto y no someten a imposición la distribución de dividendos (p. 111).

Justamente, esta situación se presenta en el caso analizado, toda vez que la carga tributaria más alta se impone en el impuesto que incide en la utilidad en cabeza de la

¹⁰ Recordemos que en el ejemplo planteado la utilidad total es de S/10,000,000, el IR es de S/3,000,000; de modo que el IR que corresponde al 90% de lo pagado en el país fuente es de S/2,700,000 (90% de S/3,000,000).

sociedad y luego, un impuesto menor en cabeza del accionista al momento de su distribución.

Tal como sostiene Lazarte Gamarra (2010):

En buena cuenta, (...) la persona natural (...) receptora de los dividendos provenientes del exterior es evidente que la múltiple imposición es prácticamente un presupuesto siendo el caso que la deducción del impuesto pagado en el exterior como crédito aparece como una alternativa necesaria para anular la doble imposición, no obstante ello consideramos que la limitación que pone la Ley del IR del crédito en función a la alícuota pagada por el impuesto en territorio nacional no resulta efectivo para evitar la múltiple imposición como señalamos anteriormente. (p. 276)

Si se compara la afectación tributaria del mismo nivel de renta generada en el territorio nacional, tendremos que la carga tributaria ascenderá al 32.87%, tal y como se desprende del siguiente cuadro:

Tabla 2.5

Carga tributaria total

Tasa del IR	Tasa de Dividendos	Carga tributaria
28%	6.8%	32.87%

Una rápida comparación entre la carga fiscal del mismo nivel de la renta obtenida en el exterior y en el país permite apreciar un tratamiento inequitativo, tal como lo prevenimos en el primer capítulo.

Esta problemática no ha pasado inadvertida a nivel legislativo. En efecto, en la Exposición de Motivos del proyecto de ley No. 3599/2013-CR que pretende introducir el crédito indirecto a la normativa del IR, se ha pronunciado sobre el particular expresando su preocupación por la falta de una regulación tributaria adecuada, generándose en la actualidad efectos perjudiciales para los contribuyentes domiciliados en el país pues encarece el costo fiscal de sus retornos de inversión y genera dificultades para la determinación de sus obligaciones tributarias.

De hecho, en noviembre de 2015, se publicó el Proyecto de Ley No. 4938/2015-CR (2015) que pretende simplificar la solución a esta problemática, otorgando el mismo

tratamiento tributario –en cuanto a la alícuota- aplicable a los dividendos de fuente nacional a los provenientes de fuente extranjera.

Existen argumentos que podrían esgrimirse para justificar la imposición de una mayor carga impositiva para el mismo tipo de renta generada en el exterior. Uno de ellos podría ser el relativo al control fiscal, en el sentido de que la falta de poder de verificación de las rentas de fuente extranjera por parte de la Administración Tributaria obliga al legislador a imponer una misma carga fiscal para rentas que si bien de fuente extranjera son de distinta naturaleza. En nuestra opinión, este argumento debe descartarse debido a que, en primer lugar, no debería perjudicarse al contribuyente por el deficiente control tributario que tenga la Administración Tributaria; en segundo lugar, debería darse un trato equitativo al mismo tipo de renta, no debiendo hacer diferencias ante la variación de su fuente.

De acuerdo a lo anterior, el mecanismo adoptado por el legislador genera un alto costo fiscal que más bien podría incentivar la elusión o evasión fiscal. Por ello, apoyamos la propuesta legislativa publicada a través del el Proyecto de Ley No. 4938/2015-CR (2015) antes indicada.

2.1.3.2 Límite temporal para la utilización como crédito del impuesto pagado en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria

En efecto, según hemos visto, no queda claro si se puede utilizar como crédito el impuesto que aún no se ha pagado o que se pagó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta peruano.

Como adelantamos, el legislador ha implementado un límite temporal para deducir como crédito el impuesto pagado en el exterior por una persona natural domiciliada en el país contribuyente del impuesto.

En efecto, como ha podido apreciarse, el inciso e) del artículo 88° ya citado, señala expresamente 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.”

El fragmento antes citado podría estarse refiriendo a la imposibilidad de utilizar en un ejercicio diferente los impuestos a la renta abonados en el exterior, aun cuando no excedan el importe de la tasa media (o la tasa del impuesto pagado en el exterior, el que

resulte menor), que “por cualquier circunstancia” no hubiesen sido acreditados contra el IR peruano “en el ejercicio gravable” de la percepción del dividendo.

Lo afirmado se desprendería de la expresión “no podrá compensarse en otros ejercicios” (se entiende el uso del verbo compensar a la compensación de un débito – impuesto a pagar contra un crédito impuesto pagado en el exterior) ni será derecho a devolución alguna.

Es así que, el impuesto extranjero devengado y pagado en un ejercicio diferente al de la percepción de los dividendos, esto es, el del nacimiento de la obligación tributaria peruana, no podría aplicarse como crédito contra el IR. Lo afirmado se corrobora con la conclusión del Informe No. 023-2015-SUNAT/5D0000 que, si bien permite aplicar el crédito sólo cuando se acredite el pago hasta antes de la presentación de la declaración jurada anual del IR, no permitiría aplicarlo cuando el pago se realiza con posterioridad a dicha fecha.

Aplicando esta conclusión al caso analizado, esto es, que la referida limitación temporal impida aplicar como crédito el impuesto foráneo, la carga fiscal se incrementaría en 4.90, esto es, de una carga fiscal de 50.72% aumentaría a 55.62%, perdiéndose en un 100% el derecho regulado en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR, tal como podemos apreciar en los siguientes cuadros:

Tabla 2.6

Caso analizado aplicando el crédito directo

Concepto		Importe (S/)
País de la fuente	IR empresarial equivalente al 90% de acciones	2,700,000
	IR a los dividendos	441,000
País de la residencia Perú	IR por renta de fuente extranjera aplicando crédito	1,424,168
Carga tributaria total		4,565,168
Porcentaje de carga tributaria sobre la renta inicial		<u>50.72%</u>

Tabla 2.7

Caso analizado no aplicando el crédito directo

Concepto		Importe (S/)
País de la fuente	IR empresarial equivalente al 90% de acciones	2,700,000
	IR a los dividendos	441,000

País de la residencia Perú	IR por renta de fuente extranjera sin aplicar crédito	1,865,168
Carga tributaria total		5,006,168
Porcentaje de carga tributaria sobre la renta inicial		55.62%

La imposibilidad de aplicar como crédito tributario el impuesto pagado en el exterior, esto es de S/44,1000, generó en el caso analizado un incremento del impuesto peruano resultando un impuesto total a pagar de S/1,865,168 como consecuencia de la referida limitación temporal.

Como puede observarse, este requisito perjudica al contribuyente. Ello, porque las diferencias en el momento de la atribución de la renta que regule el país de la fuente (el país de domicilio que genera los dividendos) y el país de la residencia (en nuestro caso, Perú) no dependen del contribuyente y, en ese sentido, no resulta justo para éste el desconocimiento de su derecho (crédito tributario) por el hecho que el impuesto extranjero no haya sido pagado en el ejercicio gravable, esto es, en que se devenga el impuesto peruano.

En efecto, tal como anota Andrés Romero (2011) en referencia al crédito tributario colombiano:

Las normas tributarias en materia de causación y realización de ingresos, deducibilidad de costos y gastos, y diferimiento en el reconocimiento de rentas gravables pueden variar de una jurisdicción a otra, lo que lleva a que no necesariamente la renta gravable en el país extranjero corresponderá a la base gravable en Colombia y por tanto, la utilidad a la que es atribuible el crédito tributario pagado en el exterior puede ser reconocida en Colombia en un periodo gravable diferente. (párr. 10)

Las diferentes características que pueden adoptar los impuestos a la renta, no pueden perjudicar al contribuyente del impuesto, impidiendo utilizar como crédito el impuesto pagado en el país de la fuente de la renta. Así, coincidimos con Roberto Cores (2010), quien acertadamente sostuvo que:

Se perjudicaría al contribuyente por una situación no causada por el propio obligado, sino por las diferencias en los momentos que deben reconocerse los ingresos y los momentos en que deben efectuarse las retenciones. (Pág. 114)

Así, aplicado al caso analizado, si la junta general acordó la distribución de utilidades en diciembre de 2014 y, según la norma del IR foráneo, en ese momento se

devengan los dividendos y se procede con el correspondiente adelanto del impuesto, no se podrá utilizar como crédito el impuesto que gravó los referidos dividendos, teniendo en cuenta que los mismos fueron distribuidos finalmente en marzo del 2015, es decir, la renta se percibió en un ejercicio posterior al del pago del impuesto foráneo.

De hecho, podría suceder que el dividendo se distribuya en 2014 pero el impuesto se pague recién en julio del ejercicio 2015, situación que nos llevaría a la misma conclusión: la pérdida del derecho a utilizar como crédito el impuesto pagado en el exterior.

Bajo nuestro punto de vista, dicha interpretación no es la correcta, aunque como hemos señalado es la que vendría considerando como válida la Administración Tributaria, según se desprende del Informe N° 023-2015-SUNAT/5D0000 antes citado.

Al respecto, somos de opinión que, existirían argumentos que nos llevarían a considerar que sí sería deducible como crédito contra el IR correspondiente al ejercicio del devengo, el impuesto foráneo pagado en un ejercicio distinto, tal como procedemos a desarrollar a continuación.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que la finalidad de la norma contenida en el inciso e) del artículo 88° de la LIR es evitar, justamente, la doble imposición internacional, por lo que, no podría llegarse a una interpretación que termine favoreciendo la misma, que es justamente lo que se quiere eliminar o por lo menos atenuar.

Sobre el particular, la misma Administración Tributaria ha reconocido la función de la referida norma como un mecanismo unilateral para evitar la doble imposición no debiendo ser interpretada bajo otra lectura que impida lograr su objetivo.

De hecho, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en peruana ha sido clara en precisar que el objetivo del mecanismo para evitar la doble imposición regulada en nuestra legislación es (Oficio No. 0355-2006-SUNAT/100000 la SUNAT):

Atenuar (sino a eliminar) la doble imposición... señalando que... respecto a los mecanismos unilaterales, el literal e) del artículo 88° del Texto Único Ordenado de la Ley del IR (1) establece un crédito por dicho impuesto abonado en el exterior obtenido por rentas de fuente extranjera, siempre que no excedan del importe que

resulte de aplicar la tasa media del contribuyente sobre las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

De esta forma, justificar la imposibilidad de tomar el crédito en la diferencia de criterios de imputación temporal de rentas que establecen dos tributos que gravan a un mismo contribuyente por una misma renta, no nos parece lógico al tratarse de elementos ajenos al contribuyente y propios de los impuestos cuya aplicación, precisamente, se pretende armonizar para evitar la doble imposición.

Creemos que cuando el legislador estableció la imposibilidad de arrastrar el crédito a otros ejercicios por cualquier motivo, se refería a causas imputables al propio contribuyente y no a las características del impuesto. Sobre el particular, el artículo 58º del reglamento de la LIR, al regular las condiciones para la aplicación del crédito, únicamente ha dispuesto que el impuesto extranjero cumpla “las condiciones normales de la imposición a la renta”, entre las que, en nuestra opinión, se encuentra el uso de diversos criterios temporales dependiendo del tipo de sujeto o de renta que el impuesto desea gravar, sin haber precisado ningún requisito específico en cuanto al criterio de imputación temporal de rentas, pudiendo haberlo hecho de forma expresa.

Cuando la norma indica “por cualquier circunstancia” debería interpretarse, en nuestra opinión, a una circunstancia distinta a las características del impuesto y a los distintos criterios de imputación que pueda adoptar el legislador de cada país, como lo son, entre otros, i) la utilización del exceso sobre el importe resultante de aplicar la tasa media o el impuesto pagado en el exterior; ii) la utilización del crédito en varios ejercicios para reducir la tributación de una renta futura; o iii) la falta de fehaciencia en el pago del tributo, entre otros supuestos.

Estando al hecho que la norma no exige que el impuesto foráneo sea pagado en el ejercicio de la percepción del dividendo, no debería interpretarse que un impedimento para tomar el impuesto foráneo como crédito sea que los Estados consideren que la renta se produjo en distintos momentos por la aplicación distinta de criterios temporales; más aún porque, en todo caso, la norma no exige que el impuesto foráneo sea pagado en el ejercicio de la percepción del dividendo, tan sólo obliga a que esté pagado y que no exceda la tasa media o, de ser el caso, el impuesto foráneo, el que resulte menor.

De ello se desprendería que, no sólo podría aplicarse el impuesto foráneo si este fue pagado en el ejercicio de la percepción del dividendo, sino que podría aplicarse si se

pagó hasta la fecha de presentación de la declaración jurada anual o simplemente podrá utilizarse en el ejercicio del pago del impuesto foráneo sin que deba verificarse para estos efectos, la percepción del dividendo que podría suceder en un ejercicio distinto.

La Administración Tributaria estaría de acuerdo sólo con las dos primeras posibilidades cuando, analizando el crédito tributario de una persona jurídica estableció que (Informe No. 023-2015-SUNAT/5D0000):

No corresponde aplicar como crédito contra el IR peruano, el impuesto pagado en el país donde se ha establecido la sucursal, si el pago se efectuó después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR de la empresa domiciliada en el Perú.

Esta conclusión nos llevaría a determinar que, en opinión de la Administración Tributaria, sí está permitido la aplicación del impuesto extranjero como crédito tributario aun cuando no se haya pagado en el ejercicio de la percepción de los dividendos pero siempre que ese pago no se realice con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual¹¹.

El antecedente legislativo de la norma habría confirmado nuestra posición. De los textos legales que ha adoptado el inciso e) del artículo 88° de la LIR, la voluntad del legislador no habría sido limitar la aplicación del crédito únicamente a los casos en que los impuestos extranjeros sean generados en el mismo ejercicio en que se toma el mismo en Perú, sino que bien podrían corresponder a cualquier ejercicio, siempre que no se arrastre el exceso del importe tomado o el importe que, por cualquier circunstancia, no se pudiera haber tomado como crédito contra el impuesto peruano de ejercicios posteriores.

De hecho, tal como sostiene Ramos Ángeles (2014), hasta 1982 el inciso e) del artículo 92° del Decreto Supremo No. 287-68-HC disponía que

El importe del crédito que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable al que corresponda, no podrá compensarse en otros ejercicios, ni dará derecho a devolución alguna”. Esta norma siguió vigente hasta que la Ley No. 23337 modificó el Decreto Legislativo No. 200 estableciendo, como fórmula aún vigente, que “el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el

¹¹ Esta afirmación no se aplicaría en caso estemos en un contribuyente sujeto al Régimen de TFI, en la medida que la aplicación del impuesto se materializa en el devengo de la renta en cabeza de la sociedad y no de la percepción del dividendos en cabeza de su accionista domiciliado.

ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios, ni dará derecho a devolución alguna.

Del antecedente legislativo, el legislador excluyó la referencia respecto al ejercicio en el que debe utilizarse el crédito. Si esto es así, desde dicho cambio, no sería exigible que la utilización del impuesto foráneo como crédito se produzca en el mismo ejercicio en que se pagó el impuesto en el exterior, siendo factible arrastrarlo a ejercicios posteriores.

Además, (Ramos Ángeles, 2014) respecto a la imposibilidad de arrastrar el crédito, la norma se refiere al: i) impuesto abonado en el exterior, y de otro lado, señala que; ii) éste será deducible siempre que no exceda el importe que resulte de aplicar la tasa media. Así, parecería ser que la prohibición de arrastre es respecto al “importe” y no al “impuesto”, lo que nos hace pensar, a su vez que, lo que no puede arrastrarse a ejercicios posteriores es el “importe” no utilizado en el ejercicio gravable.

Así, la limitación temporal de no arrastrar el crédito va únicamente dirigida al “importe” (del impuesto o el que surja por aplicación de la tasa media) y no al impuesto extranjero, esto es, luego de determinar qué parte del impuesto constituirá el “importe” susceptible de utilizarse como crédito o si, de utilizarse, quedara un importe remanente.

Sobre el particular, Alex Córdova (2010), comentando el método del Crédito Directo de nuestra normativa, consideró que en la regulación actual del Crédito Directo:

Se generan básicamente tres problemas técnicos que reducen o limitan el propósito perseguido de atenuar la doble imposición: i) sólo se admite la deducción de crédito directos impidiéndose la de los indirectos, con lo cual no se soluciona la doble imposición económica; ii) no se admite el arrastre de los créditos no utilizados a ejercicios posteriores ni se ha previsto mecanismos de devolución o compensación; y, iii) existen limitaciones de carácter temporal en cuanto a la oportunidad de la aplicación del crédito¹² (p. 46).

No estamos de acuerdo con las conclusiones ii) y iii) del autor citado, ya que, como lo adelantamos anteriormente, consideramos que el legislador no ha tenido la intención de prohibir la utilización del impuesto foráneo como crédito no utilizado a

¹² Si bien se refiere al crédito directo de personas jurídicas, creemos que en general, se podrían generar los problemas que expone.

ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio gravable peruano, cuando la no utilización se da por causas no inherentes o atribuibles al contribuyente.

Es decir, si bien consideramos que el impuesto foráneo no utilizado en el ejercicio gravable peruano no podría ser utilizado cuando dependa del propio contribuyente; en nuestra opinión, sí debería permitirse la aplicación del crédito por causas no imputables a este en tanto siga, claro está, el límite establecido: i) tasa media o ii) impuesto foráneo, el que resulte menor.

De igual manera, la norma bajo comentario no establece que el crédito susceptible de aplicación contra el IR peruano, deba ser el que afectó a la renta de fuente extranjera (en nuestro caso, el dividendo), en lo absoluto. Recordemos que el artículo 52° del Reglamento de la Ley del IR señala que “Los contribuyente obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducirán de su impuesto los conceptos siguiente:... e) Los impuestos a la renta abonados”.

Esta opción podría aplicarse, en caso el impuesto foráneo sea pagado antes de la declaración jurada anual de Perú y, en tanto el dividendo no haya sido distribuido, consideramos posible la utilización del impuesto como crédito contra el IR peruano resultante del ejercicio.

Así, el crédito por IR foráneo no debe ser aplicado, necesariamente, contra el IR peruano que afectó las rentas de fuente extranjera. En ese sentido, la aplicación del crédito podría aplicarse contra cualquier tipo de renta, sin importar su fuente y siempre que se acredite su pago antes de la presentación de la declaración jurada anual.

2.1.3.3 Las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito podrían generar inseguridad jurídica

Otra de las deficiencias que hemos podido identificar en la normativa del IR es que la técnica legislativa genera incertidumbre, situación que se agrava aún más cuando estamos frente a personas naturales.

Para la aplicación del impuesto foráneo como crédito, deberá verificarse los siguientes requisitos: (i) El impuesto foráneo debe incidir sobre rentas consideradas como gravadas por la Ley; (ii) El impuesto foráneo que gravó los dividendos percibidos debe reunir las características propias de la imposición a la renta; (iii) El impuesto foráneo no

debe superar la tasa media; (iv) El impuesto foráneo debe haber sido efectivamente pagado en el exterior; y, (v) Para poder tener derecho al crédito, se deberá resguardar un documento fehaciente que certifique que se pagó el impuesto en el exterior.

El primer requisito no debería causar inconvenientes, ya que los dividendos de fuente extranjera están sujetos al IR en cabeza de la persona natural, gravándose con una tasa del 15%, 21% y 30%¹³, según corresponda.

Con relación al segundo requisito, consideramos que su amplitud podría generar inseguridad jurídica en el contribuyente, ya que, como adelantamos anteriormente, esta limitación ya entra en contradicción con la Ley, cuando la misma no permite utilizar como crédito el impuesto pagado, aun cuando tenga las características de un IR, en un periodo diferente al de la generación de la obligación tributaria peruana.

Así pues, no todos los impuestos que reúnen las características propias del IR comparten el mismo periodo de imputación, sin que ello implique su desnaturalización. En ese sentido, debemos descartar una interpretación pro fisco, según la cual pareciera ser que dentro del requisito de que el IR foráneo tenga las características de un impuesto sobre la renta, también es necesario que regule un mismo periodo de imputación del impuesto peruano; de lo contrario, sería imposible utilizar el impuesto foráneo como crédito.

Es preciso anotar que, si bien el criterio de interpretación en materia tributaria postula (Havillis, s.f.) “que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado para mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario” (p. 497), en nuestra opinión, ello sería contradictorio con la objetivo de la norma materia de análisis.

Con relación al requisito referido a que el impuesto debe estar pagado al momento de aplicar como crédito el impuesto foráneo, queda claro que sólo se podrá aplicar como crédito el impuesto foráneo que haya sido pagado, sin embargo, nos preguntamos si cabe la posibilidad de aplicar como crédito el impuesto foráneo rectificando la declaración jurada del IR peruano. Esto sucedería si la declaración del IR peruano venció, por ejemplo, el 01 de abril y el impuesto foráneo se pagó un 01 de mayo del mismo ejercicio. Bajo ese escenario, el contribuyente ¿podría aplicar como crédito el impuesto foráneo no pagado hasta el momento de la declaración de impuestos en el Perú rectificando su

¹³ La tasa mencionada es la vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

declaración jurada al momento del pago del impuesto foráneo? Nos preguntamos ¿en qué parte de la legislación se señala que la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual constituye un límite para la deducción de un crédito?

A nuestro juicio, sería válido incluir el crédito pagado luego del vencimiento a través de una declaración rectificatoria.

A diferencia del requisito de la deducibilidad de la rentas de segunda, cuarta y quinta categoría establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del IR, donde el legislador ha limitado el gasto no sólo al devengo del mismo sino a su pago dentro del plazo de la declaración jurada anual del IR, en el caso bajo análisis, la norma sólo ha establecido que para aplicar como crédito el impuesto foráneo este debe estar pagado sin establecer, como en el caso anterior, una fecha máxima para realizar el mismo.

En ese sentido, somos de opinión que debería utilizarse como crédito el impuesto pagado en el exterior con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual del IR peruano, siempre que la misma sea rectificadora oportunamente.

De no rectificarse, ¿podría usarse el crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se pagó el Impuesto a la Renta al exterior? Consideramos que, tal como se encuentra la normativa actual, sería cuestionable. En principio, el impuesto foráneo se aplica como crédito contra el impuesto peruano que grava la renta de fuente extranjera que, precisamente, generó dicho impuesto en el exterior.

De otro lado, la norma en comentario, no ha precisado lo que debe entenderse por “impuesto pagado”. En ese sentido, ¿qué sucedería si en el país de la fuente el accionista tenía un saldo a favor y lo imputó contra el impuesto correspondiente a sus dividendos o; si en el ejercicio del nacimiento de la obligación tributaria de los dividendos en el país de la fuente, integró todas sus rentas y pérdidas y obtuvo finalmente una pérdida en el ejercicio? ¿Acaso el legislador peruano sólo entenderá por impuesto pagado aquel que fue cancelado a través de un medio de pago? ¿Aplicará las formas de extinción de la deuda tributaria recogidas en el Código Tributario?

Sobre el particular, limitando el espectro de posibilidades, Barbosa-Mariño (2009), analizando la normativa colombiana antes de su modificación, sostuvo que la finalidad “es que el CT se aplique sobre impuestos que hayan ingresado a los fiscos de los países extranjeros que los aplican” (p. 313). En nuestra opinión, la única posibilidad

en la que no se debería utilizar como crédito el impuesto foráneo es cuando el mismo no haya sido pagado como consecuencia de una exención, condonación o inafectación.

En efecto, lo importante es que el impuesto foráneo haya sido exigible en algún momento de la relación tributaria entre el contribuyente y el fisco extranjero, pero que por el pago, compensación o consolidación, la misma se dé por cumplida.

Sin embargo, de la manera en que está contemplada esta norma parecería ser que la única forma de utilizar el impuesto foráneo como crédito es a través del pago.

Cabe notar que el artículo 27 del Código Tributario establece que la obligación tributaria se extingue por el:

- i) Pago;
- ii) Compensación;
- iii) Condonación;
- iv) Consolidación;
- v) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa y;
- vi) Otros que se establezcan por leyes especiales.

Como podrá observarse, el pago sólo es una modalidad entre otras que permiten extinguir la obligación tributaria, sin que pueda interpretarse que el pago contempla la compensación, condonación, etc. Es más, el artículo 32 del mismo texto legal ha enumerado las formas en las que se puede pagar la deuda tributaria, entre las que se encuentran:

- i) dinero en efectivo;
- ii) Cheques;
- iii) Notas de crédito negociables;
- iv) Débito en cuenta corriente o de ahorros;
- v) Tarjeta de crédito; y,
- vi) Otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Sobre el particular, la Administración Tributaria a través del Informe No. 074-2016-SUNAT/SD000 concluyó que:

A efecto de determinar el crédito por IR 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 IR, si la legislación del país de que se trate lo permite.

Con esta posición, la Administración Tributaria no sólo está considerando el pago como una forma de acreditar “el pago del impuesto foráneo” sino también la compensación; sin embargo, nos preguntamos la razón por la cual no consideró las otras modalidades establecidas en el artículo 27 del Código Tributario antes citado. En nuestra opinión, salvo las modalidades de extinción de la obligación tributaria a título gratuito, la SUNAT debió incluir a la consolidación.

Otro aspecto que el legislador no ha precisado es qué se debe entender por documento fehaciente que acredite el pago del impuesto foráneo. Este requisito se encuentra relacionado con el anterior, en la medida que dependerá de la modalidad de cancelación del IR del exterior para recién verificar qué documento lo sustentó.

Así pues, la norma no precisa si bastará un simple voucher de pago, una declaración de pago del impuesto foráneo, un certificado emitido por la administración tributaria correspondiente, un documento de fecha cierta, u otro documento o varios. Parece ser que esta decisión estará basada en la discrecionalidad del funcionario tributario quien analizará sin parámetro alguno si el documento que sustenta el pago es el adecuado.

Sobre el particular, la SUNAT (2015) ha señalado que en concordancia con los artículos 87 y 175 del Código Tributario, así como el artículo 65 de la Ley del IR, entre los libros y documentos que el contribuyente debe conservar, se encuentra “cualquier documento que sustente crédito tributario contra el Impuesto” (p. 27). No obstante ello, como hemos adelantado, la Ley del IR como norma especial, exige que el documento debe ser fehaciente, generándose incertidumbre en cuanto a su cumplimiento.

Somos de la opinión que, estas deficiencias en la normativa; en primer lugar, generan inseguridad jurídica en el contribuyente, en segundo lugar, generan cumplimientos deficientes que les generará un mayor costo fiscal lo que, podría generar, en tercer lugar, un desincentivo al cumplimiento tributario. En general, las personas naturales no están obligadas a llevar contabilidad o acreditar o sustentar sus rentas o sus

gastos con mayor formalidad, por lo que la complejidad de estas normas, podrían obstruir el adecuado y/u oportuno cumplimiento tributario de éstos.

La ausencia de mecanismos eficientes para evitar la doble imposición ha ocasionado que (Byrne, M., 2016) exista:

Incertidumbre entre los inversionistas al no saber cuáles son las reglas precisas para la aplicación del Método de Crédito Directo e Indirecto, las cuales actualmente son escasas generando problemas de cumplimiento y en muchos casos también de evasión por los efectos que la doble imposición genera.

Como hemos analizado hasta el momento, son tres los principales aspectos que no coadyuvan al cumplimiento tributario y, aun cuando fuese así, el principal objetivo del crédito no se cumple: eliminar o cuanto menos atenuar los efectos de la doble imposición.

En efecto, hemos visto que el límite cuantitativo al crédito tributario reduce de manera ínfima la carga tributaria que trae consigo la tributación de los dividendos. La norma ha establecido que el crédito no puede ser mayor a la denominada tasa media o al impuesto pagado en el exterior, el que resulta menor. Ello, como hemos demostrado mediante el ejemplo numérico, no reconoce la real carga económica que soportó la renta: primero con el IR empresarial y, posteriormente, con el impuesto a los dividendos.

Justamente, esta limitación cuantitativa nos demuestra, a su vez, que el crédito tributario recogido por el legislador no tiene como finalidad atenuar la doble imposición económica. La imposibilidad de aplicar el crédito tributario como un mecanismo para aliviar la doble imposición económica, nos lleva a asumir, en el caso analizado, una carga tributaria total del 50.72% de la renta total. En cambio, si la distribución del dividendo fuera de una empresa domiciliada en el Perú, la carga tributaria total asciende a 32.78%.

El aspecto más importante que hemos identificado en nuestro análisis es la aparente imposibilidad de aplicar como crédito el impuesto pagado en el exterior en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del IR peruano. Más allá de la imposibilidad de aplicar como crédito el importe que exceda la tasa media o el impuesto pagado en el exterior (el que resulte menor), nos parece que la imposibilidad de aplicar como crédito un impuesto extranjero pagado en un ejercicio distinto al devengamiento del impuesto peruano, desnaturaliza totalmente la figura del crédito tributario.

Si la finalidad de este mecanismo unilateral es la atenuación o eliminación de la doble imposición y si el legislador optó por incorporarlo a la normativa del IR, no encontramos argumento que desconozca la aplicación de este derecho cuando el impuesto extranjero no ha sido pagado en el ejercicio del devengamiento del IR peruano.

Finalmente, como hemos visto anteriormente, la regulación de obligaciones formales para gozar de este derecho presenta deficiencias en el cumplimiento tributario.



CAPÍTULO III: EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (TFI) REGULADO EN LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO

3.1 Aspectos generales

El Régimen de TFI constituye una modalidad para contrarrestar el diferimiento total o parcial de la obligación tributaria por rentas de fuente extranjera, erosionando así la base imponible (Rodríguez y Rubio, 2000), mediante la no distribución de resultados por parte de la entidad controlada a su controlador (contribuyente domiciliado).

La implementación de este régimen suele darse en países que han adoptado un sistema de tributación sobre rentas de fuente mundial donde las jurisdicciones fiscales gravan a sus domiciliados tanto por sus rentas de fuente nacional como de fuente extranjera.

Además, este régimen suele constituirse frente a una economía globalizada donde los domiciliados propietarios de capital colocan sus inversiones desde sus países hacia el exterior, orientados a maximizar su rentabilidad, lo que implica manejar la carga fiscal a fin de reducir su costo. Ello, aunado al crecimiento del planeamiento tributario internacional, la existencia de una variedad de modalidades de organización empresarial, así como de vehículos de inversión, guía la inversión de un país exportador de capital hacia territorios de tributación privilegiada.

Esta búsqueda de reducir el costo fiscal y aumentar las ganancias de los sujetos, genera precisamente la distorsión que busca combatir las reglas de TFI, pues cuando la inversión extranjera se coloca en un territorio de baja o nula tributación, se produce una deslocalización de la base imponible del país de la residencia, poniendo en poder de la sociedad (a través de sus accionistas no domiciliados) la facultad de decidir el momento en que se van a distribuir las utilidades o dividendos a sus propietarios inversores, de forma tal que, si el ente nunca distribuye tales beneficios o difiere tal distribución, estaría también evitando o difiriendo el nacimiento de la obligación tributaria en el país de donde proviene el capital, toda vez que esas rentas son, para su destinatario, rentas de fuente extranjera y, por tanto, susceptibles de tributación en el país de su residencia.

Justamente, las reglas de la TFI (Ramos, 2014) buscan contrarrestar el diferimiento del impuesto cuando existe control por parte del contribuyente domiciliado quien, en virtud precisamente de ese control, decide no repatriar las rentas, escapando de la tributación sobre fuente extranjera en el país donde domicilia.

En ese sentido, Altamirano (2005) ha señalado que la finalidad de estas normas:

Radica en gravar, en la sede de las personas o entidades residentes en el territorio de un determinado país, ciertas rentas obtenidas por entidades constituidas en otro país en el cual disfrutaban de un régimen fiscal diluido, pero que son controladas por aquellas (p. 10).

El Régimen de TFI consiste en imputar la renta de la entidad no residente al accionista, socio o titular domiciliado sujeto al impuesto por sus rentas de fuente extranjera para su gravamen. Así, tal imputación afecta al accionista –persona natural– que controla la sociedad domiciliada o residente en el exterior, debiendo incorporar directamente la porción de renta obtenida por la entidad cuando se devenga en la misma.

Así pues, el régimen de TFI tiene por objeto incluir dentro de la base imponible de los contribuyentes –personas naturales domiciliadas en el país, en principio, solamente rentas pasivas obtenidas por ciertas entidades no residentes de las que sean partícipes en determinado rango, de manera directa o indirecta.

Así, como lo sostuvo Gustavo Lazo Saponara (2010), dicho régimen:

Básicamente consiste en atribuir de manera directa y en forma proporcional a la participación, cierto tipo de rentas obtenidas por medio de las empresas no residentes, en cabeza de los socios residentes y controladores de tales entidades, sin que sea relevante que no hayan sido distribuidos los resultados de la empresa controlada no residente, cortándose así todo diferimiento a la imposición de tales rentas. (p. 294)

3.2 El régimen peruano

Un aspecto que cabe resaltar es que, siendo el régimen de TFI característico de países exportadores de capitales con una amplia red de convenios, mecanismos para eliminar la doble imposición tanto jurídica como económica y, acuerdos de intercambio de información entre administraciones tributarias que permitan la actividad fiscalizadora de la autoridad tributaria, no parece dable que, en el contexto incipiente en que se encuentra

nuestro país con relación a estos conceptos, por lo menos, los dos últimos, el gobierno haya decidido implementar un sistema unilateral de este tipo.

De acuerdo al Guide to Controlled Foreign Company Regimes emitido por Deloitte con relación al año 2014 y con respecto a los países donde Deloitte tiene presencia, nuestro pares latinoamericanos como Colombia, Chile, Ecuador, entre otros no tienen vigente un Régimen de TFI.

Desde el año 1968 que el Perú introdujo el criterio de fuente mundial para gravar a todos los sujetos que se consideraban domiciliados en el país, el Perú no ha buscado combatir la doble o múltiple imposición internacional ni ha suscrito suficientes convenios de intercambio de información o colaboración fiscal con otros países que justifiquen y sustenten un régimen de TFI.

La comunidad tributaria ha llevado años solicitando al legislador una actitud innovadora en cada reforma fiscal, en pos de hacer más atractivas las normas destinadas a los exportadores de capitales.

Sobre el particular, en las X Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) (2010) se formularon las siguientes recomendaciones:

- 1) Introducir normas en la LIR que regulen de manera adecuada la imposición a las rentas de fuente extranjera respetando los principios de eficiencia y equidad, con la finalidad de gravar con neutralidad la exportación de capitales y las actividades que empresas peruanas realizan en el exterior;
- 2) Celebrar acuerdos de intercambio de información entre la Administración Tributaria peruana y sus homólogas del exterior a efectos de poder ejercer sus facultades de fiscalización y determinación de las rentas de fuente extranjera, sin trasladar al contribuyente obligaciones de acreditación que resulten gravosas o desproporcionadas.;
- 3) Incorporar en la LIR métodos adecuados para eliminar la doble o múltiple imposición internacional, tanto jurídica como económica, así como celebrar CDI para mitigar estos efectos;
- 4) Establecer normas claras en la legislación interna para determinar las rentas de fuente extranjera obtenidas por contribuyentes domiciliados en el país;
- 5) Incorporar en la LIR el crédito indirecto por los impuestos a la renta abonados en el exterior por las sociedades, filiales o entes autónomos residentes en el exterior, en sus distintos niveles, a fin de eliminar el fenómeno de la doble o múltiple imposición económica y facilitar la repatriación

de dividendos y otras formas de distribución de utilidades provenientes del exterior, sin perjuicio de alcanzar dicho objetivo mediante la suscripción de CDI; 6) Reconocer que la LIR permite la deducción como crédito de aquellos impuestos que estructuralmente gravan la renta neta, aun si en su aplicación suponen retenciones sobre ingresos brutos; así como, establecer disposiciones que permitan una adecuada deducción de los créditos desde un punto de vista temporal, considerando que no existe necesaria coincidencia entre el devengo o percepción de las rentas y el pago del impuesto extranjero; 7) Incorporar normas claras en la LIR que permitan la compensación de pérdidas de fuente extranjera con rentas de fuente peruana y regulen su arrastre; 8) Adecuar las normas de la LIR a las reglas y principios contenidos en los CDI a fin de dar un tratamiento coherente a las rentas de fuente extranjera, respetando los principios de neutralidad y no discriminación; 9) Evaluar la incorporación de normas de transparencia fiscal internacional para someter a tributación las rentas pasivas obtenidas a través de sociedades residentes en paraísos fiscales, conjuntamente con la adopción del mecanismo de crédito indirecto, entre otras.

Esta problemática no ha quedado inadvertida a nivel legislativo. En efecto, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No. 3599/2013-CR (2013) se resaltó que:

Nuestro sistema tributario no ha evolucionado en concordancia con el crecimiento económico del país y; por lo tanto, no se ha adaptado a las exigencias y necesidades que las nuevas circunstancias demandan. (p. 2)

Más allá de la conveniencia y efectividad que tendrá el Régimen de TFI resulta conveniente analizar las condiciones que, conforme a la Ley del IR y su reglamento, son necesarias para que un contribuyente esté sujeto al referido régimen.

3.2.1 Condiciones para estar dentro del ámbito de aplicación de régimen de TFI peruano

El artículo 111° de la LIR, que describe el ámbito de aplicación del régimen de TFI, señala que:

El régimen de transparencia fiscal internacional será de aplicación a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de entidades controladas no

domiciliadas, respecto de las rentas pasivas de éstas, siempre que se encuentren sujetos al Impuesto en el Perú por sus rentas de fuente extranjera.

Para que una persona natural esté dentro del alcance de las normas de TFI, y por lo tanto, sujeto a las obligaciones sustantivas y formales que de ellas se desprenden, debe ser un contribuyente domiciliado en el país sujeto a tributación por sus rentas de fuente mundial (personas naturales en nuestro caso) que califique como propietario de Entidades Controladas No Domiciliadas (ECND), siendo que, de ser así, se atribuirán a tal contribuyente las rentas pasivas que la ECND devengue a su favor, siempre que, luego de la determinación correspondiente, resulten rentas netas.

En ese sentido, las condiciones que deben cumplirse simultáneamente para que una persona natural esté sujeta al régimen son las siguientes:

- i) Que sea considerada contribuyente domiciliado en el país y esté sujeto a tributación de fuente mundial;
- ii) Que califique como “propietario” (controlador) de una entidad que califique como ECND; y,
- iii) Que la referida ECND devengue, principalmente, rentas pasivas.

En caso no se cumpla con alguno de los tres requisitos antes indicados, el contribuyente no estará dentro de los alcances de la TFI. A continuación desarrollaremos brevemente los requisitos antes indicados.

3.2.1.1 Contribuyente domiciliado en el país y sujeto a tributación de fuente mundial

El régimen de TFI se sustenta en el principio de residencia a través del cual los países sujetan a imposición a sus contribuyentes domiciliados tanto por sus rentas de fuente local como por sus rentas obtenidas en el exterior, es decir, los sujetan por sus rentas de fuente mundial.

Ahora bien, dado que para ser considerado como propietario de una ECND no se toma en cuenta únicamente a un contribuyente domiciliado, sino a éste, conjuntamente con sus partes vinculadas domiciliadas en el país, podemos referirnos a la existencia, en realidad, de un gran contribuyente que controla dicha entidad de forma tal que, si se da cierto rango de propiedad, la ley presume que este y sus vinculados tienen poder de decisión suficiente para diferir o evitar el gravamen sobre rentas de fuente extranjera en

Perú a través de su influencia en la distribución o no de las utilidades; razón por la cual prescinde de dicha entidad, así como del momento de la distribución de dividendos, para atribuir directamente a los integrantes domiciliados de este “súper contribuyente”, al final del ejercicio, en la proporción de sus participaciones individuales en el control, las rentas netas pasivas que haya devengado la ECND.

Dicho esto, cuando la norma hace referencia al “contribuyente”, debe entenderse que este concepto comprende a todos los contribuyentes domiciliados vinculados entre sí en aplicación de alguna o varias de las causales que la norma dispone, siempre que sumen el grado de control para calificar como “propietarios” de una ECND¹⁴.

En tal sentido, el contribuyente y sus vinculados domiciliados (y por ello sujetos al Régimen de la TFI), deben ser evaluados en forma conjunta para determinar su calidad de “propietarios” de la ECND, como si fueran una sola persona, de lo que resulta que, si el control de un contribuyente no es suficiente para ser declarado como propietario de la entidad, podrá serlo en conjunto con sus partes vinculadas.

Respecto de quiénes son considerados como partes vinculadas, la norma ha considerado supuestos de vinculación, patrimonial, personal financiera, contractual, administrativa e incluso por interposición de entidades o de terceros sin hacer mayor precisión en cuanto a las características de estos terceros.

No obstante, dado que el caso materia de desarrollo recae sobre personas naturales domiciliadas, y no hemos contemplado que existan personas jurídicas domiciliadas en el Perú que puedan ser controladores de una ECND, únicamente mencionaremos los supuestos que les sean aplicables de acuerdo a las características del caso analizado, aun cuando no se ha contemplado personas naturales vinculadas.

Así, se considerará como partes vinculadas de una persona natural cuando los siguientes sujetos estén domiciliados en el Perú:

- i) Los cónyuges;
- ii) Concubinos; y,
- iii) Parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

Esto implica que son vinculados de una persona natural domiciliada en el país, a efectos de la TFI, sus hijos, primos hermanos, tíos, sobrinos, abuelos, nietos, cónyuge y hermanos

¹⁴ Esta figura no es parte de nuestro trabajo.

del cónyuge, padres del cónyuge e, incluso, los hijos del cónyuge que no sean hijos propios.

Cabe precisar que, la situación que genera la vinculación deberá existir al 31 de diciembre de cada ejercicio, lo que en realidad resultaría aplicable a otros tipos de vinculación a los analizados (como por ejemplo a la participación accionarial o por ser director de una sociedad).

3.2.1.2 Entidad controlada no domiciliada de la cual es propietario el contribuyente

A continuación nos referiremos a las características que debe tener una sociedad o entidad para ser considerada una ECND, así como bajo qué condiciones éstas se considerarán de propiedad de aquél.

Sobre el particular, la Ley del IR ha establecido que se entenderá por ECND a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que cumplan con las siguientes condiciones:

- Para efectos del IR, tengan personería distinta de la de sus socios, asociados, participacioncitas o, en general, de las personas que la integran;
- Estén constituidas o establecidas, o se consideren residentes o domiciliadas, de conformidad con las normas del Estado en el que se configure cualquiera de esas situaciones, en un país o territorio: (i) De baja o nula imposición; o, (ii) En el que sus rentas pasivas no estén sujetas a un IR, cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del IR que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza.
- Sean de propiedad de contribuyentes domiciliados en el país.

Procederemos a analizar brevemente los requisitos que deben cumplir las entidades para calificar como una ECND.

3.2.1.2.1 Que la ECND devengue, principalmente, rentas pasivas

Este requisito reconoce el principio de tributación independiente, es decir, que la ECND tributa las rentas que obtiene en forma separada a la de sus propietarios. Si la ECND no

tuviese personería jurídica distinta de la de sus integrantes, significaría que ésta ya es transparente a efectos del IR, siendo los accionistas o partes que la integren, los contribuyentes de las rentas que dicha entidad obtenga, pues ésta se las atribuirá.

Si esto es así, no sería necesario aplicar dicho régimen para sujetar las rentas pasivas que obtenga la entidad no domiciliada pues, siendo sus propietarios contribuyentes domiciliados que tributan por sus rentas de fuente mundial, se atribuirían automáticamente y en forma directa dichas rentas de fuente extranjera, debiendo ser objeto de declaración e imposición en el Perú.

Sobre el particular, el artículo 62° del reglamento de la LIR ha señalado que:

Se entenderá que una entidad no domiciliada en el país tiene, para efectos del IR, personería distinta de la de sus socios, asociados, participacioncitas o, en general, de las personas que las integran, cuando: a) Tal entidad pueda generar rentas que deban ser reconocidas por ella, y; b) Sus socios, asociados, participacioncitas o, en general, las personas que la integran, domiciliadas en el país, en ausencia del régimen de transparencia fiscal internacional, deban reconocer dichas rentas para fines del Impuesto en el país únicamente cuando tal entidad las ponga a su disposición.

El reglamento verifica el principio anotado al señalar que se entenderá que existe personería jurídica distinta de los accionistas o integrantes cuando la entidad deba reconocer las rentas que genera, y además, estos accionistas, siendo domiciliados, deban reconocer dichas rentas para efectos del IR peruano cuando las perciban¹⁵.

El reglamento también incluyó una norma, aunque discutible, estableciendo que:

En cualquier caso se considerará como entidades no domiciliadas en el país con personería distinta, a cualquier persona o entidad, con personería jurídica o sin ella, tales como cualquier sociedad, fondo de inversión, trust, partnership, asociación, fundación.

¹⁵ El artículo 59° de la LIR señala que *“las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie”*.

3.2.1.2.2 Residencia en una jurisdicción fiscal de tributación reducida

Con relación a la segunda condición, la Ley del IR exige que la ECND, para ser tal, deba estar constituida, establecida, o ser considerada residente o domiciliada en lo que llamaremos una jurisdicción de tributación privilegiada, conforme a la legislación interna de dicha jurisdicción tributaria.

Para tal efecto, entiéndase como jurisdicción de tributación privilegiada a un país o territorio de baja o nula tributación; o, en el que las rentas pasivas de la ECND no estén sujetas a un IR cualquiera fuese la denominación que se dé a este tributo; o estándolas, el impuesto sea igual o inferior al 75% del IR que correspondería en el Perú, sobre las rentas pasivas de la misma naturaleza.

Con relación a los territorios de baja o nula imposición, el artículo 85° del Reglamento de la Ley del IR señala que se entiende por tales, aquellos incluidos en el anexo de dicho texto.¹⁶ Por tanto, bastará verificar si el territorio donde reside o se ha establecido la entidad se encuentra en la citada lista para que la misma califique como ECND en cualquier caso.

Si la entidad no se encuentra recogida por la lista, corresponde verificar si el país o territorio en el que se ha establecido, constituido o residido, somete a tributación, por encima del 75% del IR peruano, las rentas pasivas que ésta obtiene. Si dichas rentas no están sujetas a imposición en dicha jurisdicción, la entidad califica como ECND. Si, en cambio, dichas rentas sí son sujetas a un IR igual o inferior al 75% del IR que correspondería aplicar en Perú sobre dichas rentas pasivas, se estará ante una ECND.

3.2.1.2.3 La ECND debe ser propiedad de contribuyentes domiciliados en el país

La ECND debe ser de propiedad del contribuyente domiciliado. La Ley del IR ha señalado que se entiende que existe tal cuando el contribuyente domiciliado,

¹⁶ El referido anexo enumera como territorios de baja o nula imposición a: Alderney, Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belice, Bermuda, Chipre, Dominica, Guernsey, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Marshall, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Jersey, Labuán, Liberia, Liechtenstein, Luxemburgo, Madeira, Maldivas, Mónaco, Monserrat, Nauru, Niue, Panamá, Samoa Occidental, San Cristóbal y Nevis, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles, Tonga y Vanuatu.

conjuntamente con sus vinculados, tiene una participación, directa o indirecta, en más del 50% del capital, los votos o los resultados de la ECND.

Para dicho propósito, se debe determinar el porcentaje de participación directa e indirecta que tiene un contribuyente en una ECND, y sumarlo al porcentaje de participación directa e indirecta que sobre dicha entidad tenga sus partes vinculadas domiciliadas en el país como lo explicamos anteriormente.

La participación indirecta se calcula multiplicando el porcentaje de participación que dicho contribuyente tiene en la entidad no domiciliada más cercana, por la participación directa de ésta en la siguiente, y así sucesivamente, hasta multiplicar la participación directa de la última entidad con relación a la ECND.¹⁷

Debe tenerse en cuenta que el grado de propiedad (participación directa o indirecta) en la ECND es aquel determinado al cierre del ejercicio gravable, señalando el reglamento que a efectos del régimen TFI el ejercicio gravable es el previsto en el artículo 57° de la LIR. En tal sentido, la determinación del nivel de control del contribuyente domiciliado sobre la ECND debe ser establecido al 31 de diciembre de cada ejercicio.

Cabe precisar que, el artículo 113° de la Ley del IR establece que a efectos de determinar la renta neta pasiva atribuible, deberán considerarse las rentas y gastos devengados por la ECND durante el ejercicio gravable, es decir, entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

La misma norma contempla, como excepción que, en caso el ejercicio fiscal en la jurisdicción donde resida, esté establecida o se haya constituido la ECND no coincida con el año calendario, se considerará el ejercicio gravable de aquel país o territorio, siempre que tenga una periodicidad de 12 meses.

3.2.1.2.4 La ECND debe devengar rentas pasivas a su favor

Como ya lo hemos anotado, la mecánica de la TFI implica la atribución de rentas netas pasivas a los contribuyentes domiciliados en el país, propietarios de ECND.

¹⁷ Además, a efectos de determinar el grado de control o propiedad, la norma indica que no debe considerarse a sujetos del IR solo por sus rentas de fuente peruana (es decir, establecimientos permanentes, sucursales y agencias domiciliadas en el Perú de entidades constituidas en el exterior, ni tampoco a las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado). Asimismo, se presume la participación en una ECND cuando se tenga directa o indirectamente una opción de compra de participación en dicha entidad.

A fin de que sea posible tal atribución, es indispensable que la ECND obtenga rentas pasivas. Ahora bien, cuando nos referimos a obtener, debe entenderse a devengar, toda vez que, conforme ya lo hemos adelantado, la Ley del IR ha establecido que:

Las rentas y los gastos que se deberán considerar a fin de obtener la renta neta pasiva atribuible son los generados por la ECND durante el ejercicio gravable, para lo cual se deberá tomar en cuenta los criterios de imputación aplicable a las rentas de fuente extranjera previstos en el artículo 57° de esta ley.

Ahora bien, antes de la publicación de la modificación reglamentaria que incorporó las normas que regulaban el TFI, quedaba la duda respecto a si las rentas pasivas debían imputarse temporalmente al ejercicio gravable conforme al devengado o percibido. Esta problemática surgía de la interpretación que se le daba a los incisos c) y d) del artículo 57° de la Ley del IR, los cuales disponen que:

c) Las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen. d) Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Así, se consideraba que las rentas pasivas debían imputarse según su devengo, toda vez que la Ley del IR disponía que se siguiese el criterio aplicable a las “rentas de fuente extranjera”, y siendo que la única alusión a tales rentas estaba en el inciso c) del artículo en cuestión, debía entenderse que el legislador había querido referirse a esta norma y no a otra.

Por tanto, para determinar la renta neta pasiva de la ECND, se deberán considerar los ingresos y gastos devengados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio gravable (o en el periodo de 12 meses que se considere ejercicio gravable, conforme ya se ha expuesto en el ítem anterior).

Asimismo, una vez liquidadas las rentas netas pasivas, conjuntamente con las pérdidas de rentas pasivas e incluso pérdidas activas, corresponde atribuir las a sus controladores al cierre del ejercicio gravable, en proporción a su participación, directa o indirecta, en los votos, capital o resultados de la ECND.

Ahora bien, con relación a qué tipo de rentas son calificados como pasivas, debe precisarse que, en principio, las rentas pasivas son rentas que se obtienen sin que medie un control o explotación directa del contribuyente sobre la fuente productora, sino que

normalmente son rentas periódicas producto de inversiones y colocación de capitales, así como de cesiones temporales de determinados bienes (intereses, regalías, dividendos, etc.). No obstante ello, nuestro legislador ha dado un concepto de renta pasiva que incluye algunos supuestos de renta que se considerarían normalmente de naturaleza activa¹⁸.

Además, la Ley del IR ha establecido una serie de presunciones sobre las rentas pasivas que se devengan en una ECND. Así, si los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o mayores al 80% del total de los ingresos de la ECND, se considerará como rentas pasivas el total de los ingresos de ésta (dicha presunción es de pleno derecho, por tanto, no admite prueba en contrario).

Asimismo, se presumirá que todas las rentas obtenidas por una ECND que esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada en un país o territorio de baja o nula imposición, son rentas pasivas (este supuesto sí admite prueba en contrario).

Se presumirá, salvo prueba en contrario, en cambio, que una ECND constituida, establecida, residente o domiciliada en un país o territorio de baja o nula imposición, genera, en un ejercicio gravable una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés activa más alta que cobren las empresas del sistema financiero del referido territorio, por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios domiciliados en el Perú.¹⁹

¹⁸ Así, en general, de acuerdo al artículo 114° de la Ley del IR, se consideran rentas pasivas, a efectos del régimen de TFI, los siguientes tipos de ingresos: i) dividendos, salvo dividendos presuntos por disposición indirecta de rentas, ni tampoco el exceso sobre el valor de mercado de la remuneración del accionista. De la misma forma, no se considera como renta pasiva los dividendos pagados por una ECND; ii) intereses, salvo que la ECND sea una entidad financiera, en cuyo caso tales intereses son en realidad rentas activas para dicha entidad; iii) regalías; iv) ganancias de capital generadas por la enajenación de derechos por los que, normalmente, se pagasen regalías si hubiesen sido cedidos temporalmente; v) ganancias de capital producidas por la enajenación de inmuebles, salvo cuando la ECND se dedique a la actividad empresarial de venta de estos bienes; vi) las rentas y ganancias de capital originadas en la enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios; vii) rentas de arrendamientos o cesiones temporales de inmuebles, salvo que la ECND se dedique al negocio de bienes raíces; viii) rentas por cesiones de los derechos de uso o disfrute sobre dividendos, intereses, regalías o inmuebles; ix) rentas que las ECND obtengan por operaciones realizadas con sujetos domiciliados, siempre que sean partes vinculada, y que dichas rentas, no siendo de fuente peruana (o, siéndolo, estén sujetas a una tasa del IR menor a 30%), sean gasto deducible para un sujeto domiciliado.

¹⁹ En caso el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés activa promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa.

3.2.2 Atribución de rentas

Como indicamos anteriormente, cuando una persona natural se encuentra dentro del Régimen de TFI sólo debe atribuirse las rentas netas pasivas que devenga la ECND. Es así que, para determinar la renta neta pasiva atribuible se deberá tener en cuenta los siguientes lineamientos:

- Las rentas y los gastos que se deberán considerar son los generados por la ECND durante el ejercicio gravable, para lo cual deberá tomar en cuenta el criterio de lo devengado. En caso el ejercicio gravable del país de residencia, constitución o domicilio de la ECND no coincida con el que se encuentra regulado en el artículo 57° de la LIR, se considerará el periodo de dicho país.
- Las rentas netas pasivas se determinarán en moneda extranjera que corresponda y serán atribuidas en moneda nacional al cierre del ejercicio gravable, utilizando, para estos efectos, el tipo de cambio compra vigente a la fecha en que debe efectuarse la atribución.
- La atribución de las rentas netas pasivas se efectuará en proporción a la participación, directa o indirecta, de los contribuyentes domiciliados en los resultados de la ECND.
- No se atribuirán las rentas netas pasivas a los contribuyentes domiciliados en el país que estén sujetos al Impuesto en el Perú únicamente por sus rentas de fuente peruana, ni a aquellas empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado.

Cabe precisar que, ciertas rentas pasivas no serán atribuibles. En efecto, de acuerdo al artículo 115° de la LIR, no se efectuará la atribución de las rentas pasivas que presenten las siguientes características:

- Las que sean de fuente peruana, salvo las previstas en el numeral 9 del artículo 114 de esta ley.
- Las que hubiesen sido gravadas con un IR en un país o territorio distinto a aquél en el que la ECND esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada, con una tasa superior al 75%.
- Las obtenidas por una ECND en un ejercicio gravable cuando: (i) El total de las rentas netas pasivas de dicha entidad no excedan del 5 UIT. Para determinar

el monto no se tomará en cuenta los casos anteriores; y, (ii) Los ingresos que califican como rentas pasivas son iguales o menores al 20% del total de los ingresos de la ECND.

3.2.3 Mecanismo unilateral para evitar la doble imposición en el régimen de TFI

A diferencia del Régimen General, el legislador ha regulado para este caso, un mecanismo unilateral que permite aplicar como crédito tributario el impuesto que pagó o se le retuvo a la ECND en el país de la fuente por las rentas pasivas devengadas a su favor, siéndole aplicable las mismas limitaciones contempladas para el régimen general.

Bajo este escenario, el sujeto deberá tributar por las rentas pasivas devengadas por la ECND de la que es propietario. Es así que, el artículo 116° de la Ley del IR dispone que:

Los contribuyentes domiciliados en el país, a quienes se les atribuya las rentas netas pasivas de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo previsto en este capítulo, deducirán del Impuesto en el país que grave dichas rentas, el impuesto pagado en el exterior por la referida entidad que grave dichas rentas, sin exceder los límites previstos en el inciso e) del artículo 88 de esta ley.

Como puede observarse, los sujetos domiciliados a quienes se les atribuya rentas pasivas de una ECND podrán deducir del IR peruano, el impuesto que gravó dichas rentas en el exterior y que fue asumido por la ECND, siempre que no exceda los límites del artículo 88° de la Ley del IR, esto es, que no exceda 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, además de los límites temporales ya estudiados.

Si bien se permite la deducción del impuesto que asumió la ECND, no permite deducir el impuesto que asumirá la ECND al finalizar el periodo tributario ni tampoco el que asumirá el contribuyente al momento de la distribución de las utilidades.

La finalidad de este método unilateral para aliviar la doble imposición ha sido otorgarle el mismo efecto del método regulado para el régimen general, toda vez que si no se regulase un crédito para estos casos, sería imposible aplicar el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR, donde el impuesto que se permite deducir es el que el contribuyente tuvo que asumir al momento de la distribución de los resultados.

De hecho, el artículo 58° del Reglamento de la Ley del IR, para estos casos, ha prohibido la deducción del IR abonado en el exterior que grave los dividendos en la parte que correspondan a rentas que hubieran sido atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país.

En el Régimen de TFI, el contribuyente todavía no ha asumido ningún impuesto porque no ha percibido ni devengado sus dividendos, tan sólo tiene la obligación de atribuirse las rentas pasivas que se devengaron en su ECND. Por lo tanto, el único impuesto que podrá aplicar como crédito es el que asumió la ECND al momento del devengamiento de la renta pasiva, circunstancia que puede o no coincidir con el nacimiento de la obligación tributaria de dichas rentas.

Nótese que, en este caso, la situación se vuelve más complicada para la persona natural domiciliada que debe atribuirse las referidas rentas pasivas. En efecto, además del límite temporal que pueda presentarse al momento del nacimiento de la obligación tributaria en el país de la fuente de la renta pasiva, se torna más remota la posibilidad de que el sujeto incidido pueda acreditar que la renta atribuida fue efectivamente sujeta al impuesto foráneo y debidamente pagada por su ECND. Cabe precisar que, el sujeto incidido por la renta pasiva, en ese caso, ya no es la persona natural sino la ECND sólo que, por una ficción legal, el legislador considera al contribuyente de las referidas rentas a la persona natural.

Siendo así las cosas, la persona natural deberá acreditar el impuesto efectivamente pagado por su ECND en el exterior para que pueda utilizarlo como crédito contra el IR peruano. Así, puede presentarse el escenario en el cual la ECND devenga la renta pasiva en diciembre, ejercicio en el cual debe atribuirse la renta, pero recién percibe la referida renta en marzo del siguiente ejercicio, momento en el cual nace la obligación tributaria en el país de la fuente de la renta pasiva.

Bajo ese escenario, el contribuyente no podría utilizar como crédito el impuesto que pagó en marzo del siguiente ejercicio, ya que no se trataría de un impuesto de ese ejercicio ni pagado en el mismo.

Aunado a ello, el artículo 116-B° de la Ley del IR, ha establecido que:

Los contribuyentes domiciliados en el país mantendrán en sus libros y registros, con efecto tributario, en forma detallada y permanente, las rentas netas que le atribuyan sus entidades controladas no domiciliadas, los dividendos u otra forma

de participación en las utilidades provenientes de su participación en entidades controladas no domiciliadas, así como el impuesto pagado por éstas en el exterior, de corresponder.

Así, además de las obligaciones formales que deben cumplir los perceptores de segunda y cuarta categoría, ahora los sujetos del Régimen de TFI están obligados a llevar libros y registros con efecto tributario. En estos casos, los contribuyentes deberán registrar en forma detallada y permanente, las rentas netas que le atribuya su ECND, los dividendos u otra forma de distribución en las utilidades provenientes de participación en su ECND, así como el impuesto pagado en el exterior.

Los sujetos incididos con este régimen deberán llevar una suerte de contabilidad resumida de su ECND. En ese sentido, deberán tener a disposición de la Administración Tributaria la información referida a las rentas pasivas que se devengan en su ECND, las utilidades que distribuye y los impuestos que paga en el exterior.

En resumidas cuentas, el tratamiento del crédito por el IR establecido en el Régimen de TFI permite aliviar la múltiple imposición permitiendo al contribuyente aplicar como crédito el impuesto que afectó la renta devengada en nombre la sociedad controlada. Así, a diferencia del Régimen General, el impuesto susceptible de aplicarse como crédito no es el que afectó la distribución de dividendos sino el que afectó la renta pasiva que se devengó en nombre de la ECND.

Las limitaciones cuantitativas y temporales reguladas en el Régimen General también se aplicarán al crédito regulado en el Régimen de TFI. Esta circunstancia dificulta aún más el cumplimiento tributario, en tanto el contribuyente deberá verificar la oportunidad del devengamiento de la renta pasiva, que su ECND pagó el impuesto foráneo, y resguardar los documentos que sustenten dichas circunstancias, aun cuando dichas obligaciones correspondan a la ECND, esto es, a un tercero.

A diferencia del crédito regulado en el Régimen General, el impuesto que podrá ser utilizado como crédito en el Régimen de TFI ya no es el impuesto a los dividendos que retenga la sociedad del exterior sino el impuesto que afecte la renta pasiva devengada a favor de la referida sociedad. Es así que, el artículo 116° antes citado dispone que los contribuyentes “deducirán del Impuesto en el país que grave dichas rentas, el impuesto pagado en el exterior por la referida entidad que grave dichas rentas”.

Las limitaciones cuantitativas y temporales analizadas anteriormente también son aplicables en este caso. Es así que, el crédito no podrá exceder de la tasa media o el impuesto pagado en el exterior, el que resulte menor; y, con relación al límite temporal, el impuesto foráneo el impuesto deberá ser pagado para que pueda ser utilizado como crédito, ya hemos visto que esta limitación presenta varias interpretaciones.

A fin de no gravar dos veces a un mismo contribuyente, el artículo 116º-A de la Ley del IR ha dispuesto que los dividendos que distribuya las ECND no estarán gravados con el impuesto en la parte que correspondan a las rentas pasivas previamente atribuidas y que, por lo tanto, ya tributaron en el país.

Para estos efectos, el legislador ha dispuesto que:

Se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en forma proporcional a la parte que dichas rentas representan respecto del total de las rentas netas de la entidad controlada no domiciliada, de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.

Es así que, el artículo 64-D del Reglamento de la Ley del IR ha regulado el procedimiento para determinar qué parte de los dividendos corresponden a rentas pasivas previamente atribuidas.

Como hemos demostrado a lo largo de este capítulo, el mecanismo para aliviar la doble imposición que regula el régimen de TFI presenta las mismas deficiencias que el mecanismo regulado en el régimen general.

CAPÍTULO IV: LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS Y VIGENTES EN EL PERÚ

4.1 Escenario actual

Actualmente el Perú tiene vigentes tan sólo siete tratados tributarios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal²⁰, así como uno multilateral con los países de la Comunidad Andina (CAN).

Desde el 1 de enero de 2004 es aplicable el CDI suscrito con Chile y con Canadá, desde el 1 de enero de 2005 es aplicable el CDI con la Comunidad Andina de Naciones (CAN)²¹, desde el 1 de enero de 2010 es aplicable el CDI con Brasil²² y; finalmente, desde el 1 de enero de 2015 son aplicables los CDI con los Estados Unidos Mexicanos, la República de Corea, la Confederación Suiza y la República de Portugal.

A pesar de los esfuerzos, en comparación a nuestros vecinos latinoamericanos, el Perú no se aproxima al promedio de acuerdos vigentes por país en América Latina.

Sobre el particular, Guillermo Grellaud ya se había pronunciado cuando todavía no se habían suscrito los CDI con Estados Unidos Mexicanos, la República de Corea, la Confederación Suiza y la República de Portugal, (Diario El Peruano, 2013) señalando que:

Nuestro país está bastante lejos de nuestros vecinos latinoamericanos, pues ellos, en conjunto ya tienen en vigencia más de 150 convenios para evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal, mientras que nosotros sólo tenemos tres

²⁰ Actualmente, se estaría negociando nuevos CDI con Francia, Italia, Japón, Tailandia, Qatar, Reino Unido. De igual manera, se estaría renegociando los CDI con España (fue suscrito y sometido a aprobación del Congreso en 2006, no siendo nunca aprobado) y Suecia (Este CDI fue denunciado por Suecia, siendo aplicable sólo hasta el 31 de diciembre de 2006).

²¹ En la actualidad únicamente Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú son parte de la CAN. Venezuela se retiró en 2006 de la Comunidad como protesta a los Tratados de Libre Comercio que luego celebrarían Colombia y Perú con Estados Unidos.

²² Cabe precisar que, desde el 6 de abril de 2006, está pendiente de aprobación en el Congreso de la República (CR) el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (CDI) con España.

(Brasil, Canadá y Chile), además del que se aprobó con el Pacto Andino, que dicho sea de paso ahora sólo se aplica para Bolivia, Colombia y Ecuador.

Los países que muestran la red más amplia de convenios son México (52), Venezuela y Brasil (31), Chile (25) y Argentina (16). De acuerdo al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2015), los países latinoamericanos, al mes de noviembre de 2014 tienen los siguientes convenios²³:

Tabla 4.1

Convenios para evitar la doble imposición suscritos en Latinoamérica

Países	CDIs vigentes		CDIs firmados, pero no vigentes
	En aplicación	Pendientes de aplicación	
Argentina	16		2
Bolivia	7		
Brasil	31		3
Chile	25		3
Colombia	7	2	2
Costa rica	1		3
Ecuador	14	1	3
El Salvador	1		
Guatemala			
Honduras			
México	52	3	3
Nicaragua			
Panamá	14	1	1
Paraguay	2		2
Perú	4	4	1
R. Dominicana	1		1
Uruguay	13		4
Venezuela	31		2

4.2 Disposiciones aplicables a los dividendos en el marco de un CDI (modelo CAN y modelo OCDE)

Las disposiciones contempladas en cada modelo de convenio dependen de los intereses que tengan los países en cuestión. Los países en desarrollo prefieren el principio de imposición de dividendos exclusivamente en el país de la fuente (Villagra, 2010); en

²³ Cuadro elaborado por el CIAT, la Agencia Internacional de Documentación Fiscal y Autoridades Tributarias (IBFD) al 30 de noviembre de 2014.

cambio, los países desarrollados optan por el principio de imposición exclusivamente en el país de residencia.

Así, mientras que los países exportadores de capital mantienen la drástica reducción en el país de la fuente, propugnando el principio general de imposición en el país de residencia, los países importadores de capital, defienden el criterio de la fuente como principio básico rector de la imposición internacional (Lucas, 2010).

Ello se ve reflejado en la Decisión 578. En efecto, la norma comunitaria ha establecido que los dividendos distribuidos por una empresa establecida en un País Miembro sólo serán gravados por este país y no por el País Miembro donde esté constituida la persona receptora de los mismos²⁴.

A diferencia del modelo de la CAN, el modelo OCDE contempla la tributación compartida; esto es que, tanto el país de la residencia como el de la fuente, tienen la potestad de gravar la renta bajo ciertas limitaciones cuantitativas y cualitativas, según sea el caso.

Según los comentarios de la OCDE, la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general, dado que algunos Estados no gravan los dividendos en la fuente. Como regla general – siguiendo el criterio establecido en el comentario 5 del modelo OCDE al artículo 10 del convenio - todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes, aunque – de acuerdo a lo contemplado en el comentario 6 del mismo texto – se admite que no sería realista esperar que se abandonase totalmente la imposición de los dividendos en la fuente (Villagra, 2010).

La tributación compartida de los dividendos extranjeros se debe, según Lucas Durán, a que los estados no han querido renunciar a su potestad tributaria en su totalidad. Así, señala que la falta de consenso se debe además a la desigual estructura macroeconómica de cada uno de los estados en la negociación de un CDI (Lucas, 2010).

Según Manuel Lucas (2010):

²⁴ Artículo 11 de la Decisión 578: “Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye. El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista”.

Si ambos tuvieran un saldo neto idéntico entre los dividendos pagados a los residentes del otro estado y los percibidos desde sociedades residentes en este estado por sus propios residentes, el sacrificio fiscal de ambos se vería igualado con independencia del método que adoptaran para la eliminación de la doble imposición jurídica: lo que dejarán de percibir por dividendos expatriados desde el otro estado. Sin embargo esa sería una situación ideal que está lejos de cumplirse en la realidad. Normalmente, por el contrario, suele darse la circunstancia de que la situación comparativa entre ambos países arroja un saldo positivo o negativo (correlativamente) en lo que respecta a la ratio “cobro-entrada/pago-salida” de dividendos transfronterizos entre ambas soberanías, de manera que, con carácter casi inevitable, uno de ellos resultará importador neto de capital y exportador neto de dividendos respecto del otro. Ello conlleva, igualmente, que si hubiera que elegir uno de los criterios extremos más arriba indicados, el sacrificio tributario de uno de los estados que negocia el CDI para lograr la eliminación de la doble imposición jurídica sería mayor que el del otro. (p. 291 y 292)

Por ello, los estados han optado por una situación de compromiso, buscando el consenso político y una posición aceptable para todas las economías que puedan entrar en un CDI, y que no es otra que una decisión salomónica o a medio camino entre las dos posturas enfrentadas, que es la reducción de la tributación en origen que le está permitido imponer al estado de la fuente de los dividendos, debiendo el estado de la residencia del perceptor de los dividendos otorgar un crédito de impuesto por el tributo pagado en el otro estado con motivo de la expatriación de dividendos.

Así, en el primer párrafo del artículo 10º del modelo OCDE se establece como primera regla que los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante (estado de la fuente) a un residente del otro Estado Contratante (estado de la residencia) pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante, esto es en el estado de la residencia.

Cabe precisar que, tal como anota Villagra (2010) estas disposiciones no se aplican, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado Contratante. (p. 153).

El segundo párrafo establece, sin embargo, que dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos (estado de la fuente) y según la legislación de ese Estado. No obstante ello, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante (estado de la residencia), el impuesto así exigido no podrá exceder de un porcentaje del importe bruto de los referidos dividendos.

La limitación a la alícuota del impuesto aplicable en el estado de la fuente se justifica en la medida que éste ya gravó, previamente, las utilidades de la sociedad; sin embargo, tal como anota Villagra (2010):

Los países en desarrollo básicamente prefieren el principio de imposición de dividendos exclusivamente en el país de la fuente, por lo tanto consideran que la adopción de los porcentajes de la cantidad bruta de dividendos señalados en el párrafo 2 del artículo 10 del MCOUDE, actualmente situados en 5% y 15%, ocasionan grandes pérdidas de recaudación para el país de la fuente. (p. 153 y 154)

4.2.1. El artículo 10 de los CDI suscritos por el Perú

A continuación, revisaremos las disposiciones aplicables a los dividendos percibidos por personas naturales de una sociedad domiciliada en el exterior.

En el caso del CDI suscrito con Chile (Resolución Legislativa N°. 27905, 2002) se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a. 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;

- b. 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.
- c. Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

Como puede observarse, Chile y Perú han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición a la renta aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

Cabe precisar que, el Protocolo del convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, establece que:

- (i) Las disposiciones del párrafo 2 del Artículo 10 no limitarán la aplicación del impuesto adicional a pagar en Chile en la medida que el impuesto de primera categoría sea deducible contra el impuesto adicional.
- (ii) El subpárrafo I) se aplicará igualmente al Perú si en el futuro establece un régimen tributario integrado similar al que rige en Chile al momento de la firma de este Convenio, el que deberá incluir un crédito total o con efecto equivalente por el impuesto a la renta contra el impuesto de retención que afecta a la distribución o remesa de utilidades.

En el caso del CDI suscrito con Canadá (Resolución Legislativa N°. 27904, 2002), se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un

residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- (a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos; y
- (b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

De manera similar, Canadá y Perú han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) tampoco podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

En el caso del CDI suscrito con Brasil (Resolución Suprema N°. 213-2006-RE, 2006), se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a. 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;
 - b. 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

Al igual que los casos anteriores, Brasil y Perú han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

En el caso del CDI suscrito con los Estados Unidos Mexicanos (Resolución Legislativa N°. 30144, 2013), se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que controla directa o indirectamente no menos del 25 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga dichos dividendos;
 - b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

De igual manera, los Estados Unidos Mexicanos y Perú han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

En el caso del CDI suscrito con la República de Corea (Resolución Legislativa N°. 30140, 2013), se ha establecido que en el caso de dividendos se aplicarán las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los dividendos.

Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

De igual manera, la República de Corea y Perú han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales y a diferencia de los CDI analizados anteriormente, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos.

En el caso del CDI suscrito con la Confederación Suiza (Resolución Legislativa N°. 30143, 2013), se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital y de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Las disposiciones de este párrafo no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

La Confederación Suiza y Perú también han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, a diferencia del CDI suscrito con la República de Corea, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

Finalmente, en el caso del CDI suscrito con la República de Portugal (Resolución Legislativa Nº. 30141, 2013), se han establecido las siguientes disposiciones:

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas – partnerships-) que:

(i) posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos, si tal sociedad es residente de Portugal; o

(ii) controle directamente al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, si tal sociedad es residente de Perú;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

La República de Portugal y Perú también han optado por la tributación compartida; permitiendo someter a imposición tanto al Estado Contratante de la residencia del pagador de los dividendos (estado de la fuente) como al Estado Contratante de la residencia del beneficiario de los mismos (estado de la residencia).

Ambos estados podrán someter a imposición aplicando las tasas del IR que contemple su normativa interna; excepto que se trate de beneficiarios efectivos del otro Estado Contratante (estado de la residencia). En este último caso, tratándose de personas naturales, el impuesto exigido por el Estado Contratante (estado de la fuente) no podrá exceder del 15% del importe bruto de los dividendos.

4.3 La aplicación del crédito regulado en la normativa del Impuesto a la Renta peruano en el marco de un CDI modelo OCDE

En la medida que el artículo 10 del modelo OCDE ha contemplado la tributación compartida entre el estado de la fuente y de la residencia, reduciendo la doble imposición jurídica; los artículos 23A y 23B contemplan los mecanismos que los beneficiarios del estado de la residencia podrán utilizar para reducir o eliminarla: crédito o exención.

Sobre el particular, la OCDE ha sido enfática en señalar que estos artículos se ocupan de la doble imposición jurídica, distinguiéndolo de la doble imposición económica; precisando que si dos estados quieren resolver los problemas de doble imposición económica deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales.

Jacques Malherbe (2012) ha señalado que el modelo OCDE prevé generalmente que el estado de la residencia del accionista (estado de la residencia) evite la doble imposición económica de los dividendos declarándolos exentos o permitiéndoles la imputación sobre el impuesto sobre sociedades correspondiente a los dividendos de un crédito del impuesto extranjero que incluya no sólo la retención en la fuente (crédito directo) sino también el impuesto sobre sociedades soportado por la filial correspondiente a los dividendos (crédito indirecto).

Bajo ese escenario, cabe la posibilidad que, mediante la suscripción de un CDI, el estado de la fuente otorgue deducciones en el impuesto personal del accionista no domiciliado, mediante la devolución de un porcentaje del impuesto sobre sociedades que afectó previamente a los dividendos, de manera similar en que devuelve a sus contribuyentes domiciliados, perceptores de dividendos y sujetos a su impuesto sobre la renta.

Este tipo de cláusulas convencionales se dieron en el artículo 10.3 del Convenio entre España y Francia de 10 de Octubre de 1995, en el que Francia se comprometió a la devolución de una parte del Impuesto sobre Sociedades francés exigido a la sociedad residente en Francia que reparte dividendos a personas físicas españolas cuando se cumpliesen determinadas circunstancias.

En otros casos, el estado en donde reside el accionista (estado de la residencia) puede practicar una deducción en la cuota por el impuesto que gravó el beneficio en la compañía que distribuye el beneficio, como sucede en el Convenio entre Francia y Alemania (Sanchíz, 2012).

La eliminación de la doble imposición debe realizarse en el estado de la residencia aplicando los métodos regulados que para estos efectos se regula en el modelo OCDE²⁵.

Los CDI suscritos por el Perú han adoptado el método de imputación²⁶, el mismo que se aplica cuando la tributación es compartida con la finalidad de eliminar, en lo posible, el efecto de la doble imposición.

A continuación analizaremos, los mecanismos que cada CDI suscrito por el Perú ha contemplado para evitar la doble imposición jurídica y/o económica, según sea el caso.

En el caso del CDI suscrito con Chile (Resolución Legislativa N°. 27905, 2002), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

a. Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el IR a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile.

b. Cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en el Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

Como podrá observarse, el CDI ha regulado el mismo mecanismo que Perú ha establecido en la Ley del IR: el crédito directo; precisando que el crédito considerado no podrá exceder la parte del IR peruano atribuible a los dividendos que puede someterse a imposición en Chile. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “parte del impuesto a la renta del Perú” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

²⁵ En el caso del modelo ONU no se genera doble imposición jurídica por cuanto el estado de la residencia renuncia totalmente a su potestad tributaria.

²⁶ A diferencia, por ejemplo, del CDI entre España y Brasil, que señala “cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos; pero para calcular el impuesto correspondiente a las demás rentas de este residente, puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si los citados no hubieran sido eximidos”.

No resulta aplicable el párrafo b del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR en el Perú.

No obstante, hay que tener en cuenta que existe una disposición excepcional aplicable al Artículo 10 antes comentado en el Protocolo del convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio.

En el caso del CDI suscrito con Canadá (Resolución Legislativa N°. 27904, 2002), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso de Perú, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

(a) los residentes de Perú podrán acreditar contra el Impuesto peruano sobre las rentas, ingresos o ganancias provenientes de Canadá, el impuesto sobre la renta pagado en Canadá, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta, ingreso o ganancia;

(b) cuando una sociedad que es residente de Canadá pague un dividendo a una persona que es residente de Perú y que la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Canadá por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo.

(c) para propósitos de este párrafo, la base imponible de una persona que es residente de Perú debe ser la renta de esa persona antes del pago del IR por ella en Canadá.

(d) cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio, los ingresos obtenidos o el capital poseído por un residente de Perú están exonerados de impuestos en Perú, Perú puede no obstante, al calcular el monto del impuesto sobre otros ingresos, tomar en cuenta los ingresos exonerados de impuestos.

3. Para los efectos del presente Artículo, se considerará que las rentas, ingresos o ganancias de un residente de un Estado Contratante que puedan estar sujetos a imposición en el otro Estado Contratante de conformidad con el presente Convenio tienen su origen en ese otro Estado.

De igual manera, el inciso a del artículo bajo análisis ha regulado, como mecanismo para reducir la doble imposición, el crédito directo; estableciendo que el impuesto sobre la renta pagado en Canadá podrá ser utilizado como crédito hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “impuesto que se pagaría en Perú” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

El inciso b de la misma norma, a diferencia del caso anterior, ha contemplado el crédito indirecto, siempre que el beneficiario peruano controle directa o indirectamente al menos 10% del poder de voto en la sociedad, estableciendo que el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Canadá por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar el impuesto peruano que hubiera afectado la renta empresarial.

No resulta aplicable el inciso d) del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR en el Perú.

En el caso del CDI suscrito con Brasil (Resolución Suprema N°. 213-2006-RE, 2006), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

(a) Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto brasileño pagado por la renta pagada de acuerdo a la legislación brasileña y a las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta en el Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición en Brasil.

(b) cuando una sociedad que es residente de Brasil pague un dividendo a una sociedad que es residente de Perú y la misma controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Brasil por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero solamente en la medida en que el impuesto peruano exceda la cantidad de crédito determinado sin considerar este subpárrafo.

De manera similar a los países analizados anteriormente, el inciso a) del artículo bajo análisis ha regulado el crédito directo; estableciendo que el impuesto sobre la renta pagado en Brasil no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR en el Perú atribuible a la renta que puede someterse a imposición en Brasil. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “parte del impuesto a la renta en el Perú” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

El inciso b contempla el crédito indirecto; sin embargo, a diferencia del CDI suscrito entre el Perú y Canadá, sólo es aplicable cuando el beneficiario de los dividendos es una persona jurídica y no natural.

En el caso del CDI suscrito con los Estados Unidos Mexicanos (Resolución Legislativa N°. 30144, 2013), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) los residentes de Perú podrán acreditar contra el Impuesto peruano sobre las rentas, ingresos o ganancias provenientes de México el impuesto sobre la renta pagado en México, hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta, ingreso o ganancia; y

b) cuando una sociedad que es residente de México pague un dividendo a una sociedad que es residente de Perú y ésta controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en México por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo.

(...)

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

En el mismo sentido de los casos anteriores, el CDI citado contempla como mecanismo para evitar la doble imposición al crédito directo, estableciendo que el impuesto sobre la renta pagado en los Estados Unidos Mexicanos podrá utilizarse hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en el Perú por la misma renta. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “impuesto que se pagaría en Perú” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

Al igual que el CDI suscrito con Brasil (Resolución Suprema N°. 213-2006-RE, 2006), el inciso b contempla el crédito indirecto aplicable sólo cuando el beneficiario de los dividendos es una persona jurídica y no natural.

No resulta aplicable el numeral 3 del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR peruano.

En el caso del CDI suscrito con la República de Corea (Resolución Legislativo N°. 30140, 2013), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

- a) Los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto a la renta peruano, como crédito, el impuesto coreano pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación coreana y las disposiciones de este Convenio. Ese crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Corea;
- b) Cuando una sociedad residente de Corea pague un dividendo a una sociedad residente en Perú que controla directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto de la sociedad mencionada en primer lugar, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Corea por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales se paga el dividendo, pero sólo en la medida en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo;
- c) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de imposición en ese Estado, tal Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a

efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

El CDI con la República de Corea (Resolución Legislativo N°. 30140, 2013) ha contemplado como mecanismo para evitar la doble imposición, al igual que los casos anteriores, al crédito directo; estableciendo que el impuesto sobre la renta pagado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Corea. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “parte del impuesto a la renta peruano” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

El inciso siguiente contempla el crédito indirecto pero que, al igual que los CDI suscritos con Brasil (Resolución Suprema N°. 213-2006-RE, 2006) y los Estados Unidos Mexicanos (Resolución Legislativa N°. 30144, 2013), sólo es aplicable a personas jurídicas y no a personas naturales.

No resulta aplicable el inciso c) del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR peruano.

En el caso del CDI suscrito con la Confederación Suiza (Resolución Legislativa N°. 30143, 2013), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) Los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto a la renta peruano, como crédito, el impuesto suizo pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación suiza y las disposiciones de este Convenio. Ese crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Suiza.

b) Cuando una sociedad residente de Suiza pague un dividendo a una sociedad residente en Perú que controla directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del capital y del poder de voto de la sociedad mencionada en primer lugar, el crédito deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Suiza por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales se paga el dividendo, pero sólo en la medida en que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo;

c) Cuando de conformidad con cualquier disposición del Convenio las rentas obtenidas por un residente del Perú estén exentas de imposición en Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

Replicando el mecanismo para evitar la doble imposición adoptado en los CDI anteriores, se ha establecido en este caso que, el crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Suiza. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “parte del impuesto a la renta peruano” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

De igual manera, el inciso b contempla el mecanismo del crédito indirecto; sin embargo, al igual que el CDI con Brasil, los Estados Unidos Mexicanos y la República de Corea, sólo es aplicable para beneficiarios que califiquen como personas jurídicas y no personas naturales.

No resulta aplicable el inciso c) del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR peruano.

En el caso del CDI suscrito con la República de Portugal (Resolución Legislativa N°. 30141, 2013), se ha establecido que la doble tributación se evitará de la siguiente manera:

En el caso del Perú la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) los residentes de Perú podrán acreditar contra el Impuesto peruano, como crédito, el impuesto pagado en Portugal de acuerdo con la legislación de Portugal y de este Convenio. Dicho crédito no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto peruano que se pagaría en Perú por la renta que podrá ser sujeta a imposición por Portugal;

b) cuando una sociedad que es residente de Portugal pague un dividendos a una sociedad que es residente de Perú y ésta controle directa o indirectamente al menos el 10 por ciento del poder de voto en la sociedad, el crédito mencionado en el subpárrafo a) del párrafo 2) de este Artículo deberá tomar en cuenta el impuesto pagado en Portugal por la sociedad respecto a las utilidades sobre las cuales tal dividendo es pagado, pero sólo hasta el límite en el que el impuesto peruano exceda el monto del crédito determinado sin considerar este subpárrafo.

(...)

3. Cuando de conformidad con cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

El mecanismo para evitar la doble imposición adoptado por ambos estados ha sido el crédito directo, estableciendo que el crédito no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto peruano que se pagaría en Perú por la renta que podrá ser sujeta a imposición por Portugal. Entendemos que, cuando el CDI hace referencia al “parte del impuesto peruano” se está refiriendo a la tasa media o el impuesto foráneo efectivamente pagado en el exterior, el que resulte menor.

El inciso siguiente contempla el crédito indirecto pero que, al igual que los CDI suscritos con Brasil (Resolución Suprema N°. 213-2006-RE, 2006), los Estados Unidos Mexicanos (Resolución Legislativa N°. 30144, 2013), la República de Corea (Resolución Legislativo N°. 30140, 2013) y la Confederación Suiza (Resolución Legislativa N°. 30143), sólo es aplicable para personas jurídicas y no personas naturales

No resulta aplicable el inciso c) del artículo analizado, en tanto los dividendos de fuente extranjera sí están sujetos al IR.

Como se podrá observar, los CDIs han regulado el mecanismo del crédito directo. El CDI suscrito con Canadá (Resolución Legislativa N°. 27904, 2002) y aplicable a partir del 2004 abre la posibilidad de aplicar el crédito indirecto. Sin embargo, más allá del análisis de las referidas disposiciones que deberá ser materia de otra investigación, sí resulta importante resaltar que:

- i) Sólo Canadá y Chile contemplan el mecanismo del crédito indirecto para personas naturales; y,
- ii) Aun cuando los demás CDI hubieran regulado el crédito indirecto para personas naturales y no sólo para personas jurídicas, sus disposiciones, en uno u otro caso, no contemplan los requisitos sustanciales y formales para la aplicación de los mismos.

iii) El mecanismo del crédito directo regulado en los CDI no ha contemplado todos los requisitos sustanciales y formales del mismo, por lo que, indefectiblemente debemos remitirnos a la legislación interna.

Esta ausencia de requisitos y características ha sido puesta de manifiesto por la OCDE; reconociendo que (OCDE, 2010), si bien el artículo 23 fija las reglas principales del método del crédito, éste no establece reglas detalladas para el cálculo y aplicación del método. Ante esta situación, señala que, un cierto número de convenios incluyen una referencia a la legislación interna de los Estados Contratantes que prevén, además, que tales normas internas no afecten al principio establecido en el artículo 23.

La OCDE, ha dispuesto en sus comentarios al modelo de CDI (OCDE, 2010), que es preferible no proponer para el método del crédito una solución expresa e uniforme, sino dejar a cada Estado la libertad de aplicar su legislación y prácticas propias.

Así ha señalado que, siendo los estados totalmente libres de modificar el artículo en el curso de sus negociaciones, ciertos estados examinan o, incluso, ya han admitido, la posibilidad de trasladar a otros ejercicios la imputación de impuestos no realizada en su momento.

En la medida que, la legislación interna del Perú presente deficiencias en la aplicación del mecanismo del crédito y los CDI no han establecido los parámetros y características del método que regulan; ¿qué beneficio nos traería la suscripción de CDI si se seguirá aplicando las mismas reglas que la legislación interna ha regulado para estos casos y, que hemos visto anteriormente, generan inconvenientes?

Sobre el particular, Carlos Bassallo (s.f), analizando el artículo 23 del modelo OCDE y el inciso e) del artículo 88 de la Ley del IR, acotó que:

Tenemos el artículo 23 del CDI celebrado entre Perú y Chile, que entre otros métodos para evitar la doble imposición, contempla el de imputación de créditos por el impuesto pagado en el otro estado contratante. Si bien es cierto que contiene una limitación cuantitativa, lo es también que no contiene limitación temporal para su acreditación contra el IR del país de la residencia, por ejemplo Perú.

Siendo así las cosas, creemos que la suscripción de convenios, no es la solución principal para reducir o eliminar las deficiencias de la regulación interna.

A continuación hemos elaborado un cuadro que resume las disposiciones que contemplan cada CDI, así como los mecanismos que regulan para eliminar la doble imposición en cada caso.

Tabla 4.2

La eliminación de la doble imposición en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú

Estado contratante de la fuente	Tributación comparada	Tasa máxima en el país de la fuente	Mecanismos para evitar la doble imposición		Requisitos del crédito	
			Crédito directo	Crédito indirecto	Crédito directo	Crédito indirecto
Chile	Si	15%	Si	No	El crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile	Aplicación del Protocolo del convenio entre la república del Perú y la república de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio
Canadá	Si	15%	Si	Si	El impuesto sobre la renta pagado en Canadá podrá ser utilizado como crédito en Perú hasta por un monto que no exceda del impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta.	El crédito no podrá superar el impuesto peruano determinado sin considerar el impuesto peruano que hubiera afectado la renta empresarial, siempre que el beneficiario peruano controle directa o indirectamente al menos 10% del poder de voto en la sociedad.
Brasil	Si	15%	Si	No	El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR en el Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición en Brasil.	Sólo aplicable para personas jurídicas.

Estados Unidos Mexicanos	Si	15%	Si	No	El impuesto sobre la renta pagado en México podrá ser utilizado como crédito hasta por un monto que no exceda el impuesto que se pagaría en Perú por la misma renta.	Sólo aplicable para personas jurídicas.
República de Corea	Si	10%	Si	No	El impuesto sobre la renta pagado Corea no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Corea.	Sólo aplicable para personas jurídicas.
Confederación Suiza	Si	15%	Si	No	El crédito no podrá exceder, en ningún caso, la parte del IR peruano que se pagaría por la renta que se puede someter a imposición en Suiza.	Sólo aplicable para personas jurídicas.
La República de Portugal	Si	15%	Si	No	El crédito no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto peruano que se pagaría en Perú por la renta que podrá ser sujeta a imposición por Portugal.	Sólo aplicable para personas jurídicas.

Como lo hemos analizado a lo largo de este capítulo, a pesar de que el Perú no se aproxima al promedio de número de CDIs suscritos en comparación a nuestros pares latinoamericanos, somos de opinión que la suscripción de un mayor número de convenios no es la solución para cubrir las deficiencias que presenta el mecanismo para evitar la doble imposición en el caso del crédito directo o indirecto.

En efecto, aun cuando los CDIs pueden reducir el impacto tributario en función al cumplimiento de ciertos parámetros para tener derecho a tasas reducidas, lo cierto es que los mecanismos establecidos para aliviar la doble imposición no superan las deficiencias analizadas anteriormente.

Absolutamente todos los CDIs suscritos por el Perú han dejado que la legislación interna regule los requisitos sustanciales y formales del mecanismo adoptado, siendo el CDI con Canadá y Chile los únicos que regulan el crédito indirecto para personas naturales, lo que nos lleva irremediabilmente al inicio del problema.



CAPÍTULO V: EXPERIENCIA COMPARADA: TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA DE PERSONAS NATURALES EN OTROS PAÍSES

5.1 Colombia

A diferencia del caso peruano, el legislador colombiano ha regulado en el artículo 254° del Estatuto Tributario²⁷ (Decreto Número 624, 1989) el crédito directo y el indirecto

²⁷ El artículo 254° dispone lo siguiente: “DESCUENTO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea

como mecanismos unilaterales para evitar la doble imposición jurídica y económica, respectivamente. Además de los CDI suscritos hasta la fecha con Canadá, México, India, Corea del Sur, Chile, Portugal, República Checa, Suiza, así como con los países de la CAN. Asimismo, ha suscrito un convenio de información recogida de la Cancillería de Colombia.

En efecto, tal como lo ha señalado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) en el Concepto No. 056136 de fecha 05 de septiembre de 2013:

El artículo 254 del Estatuto Tributario consagra la figura del descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, tanto para personas naturales residentes en el país como para sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; mecanismo que tiene como finalidad la eliminación de la doble tributación internacional que puede configurarse en

su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma: a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron; b) Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron; c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años; d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen; e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando sea del caso, generado en Colombia por tales dividendos; f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea; g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de la vigencia de la presente ley, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron. Parágrafo. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 de este Estatuto. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando sea del caso, generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos.”

razón de la imposición en el exterior por parte del Estado de la fuente de ingresos, en relación con una misma renta.

El artículo citado está integrado por dos partes, la primera que tiene por objeto establecer el marco general aplicable a los contribuyentes declarantes que hayan pagado impuestos en el exterior; la segunda parte dice relación con el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior sobre dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior.

Es así que, la norma colombiana ha establecido, en primer lugar, que las personas naturales residentes en el país, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, sumado al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) cuando el contribuyente sea sujeto pasivo del mismo, el impuesto pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Al igual que el caso peruano, el impuesto que se utilizará como crédito debe ser utilizado por el sujeto que califique como sujeto pasivo de la relación tributaria²⁸. Tal como anota Barboza-Mariño (2009), ello quiere decir que el pago de un impuesto por un tercero distinto al contribuyente, no le permitiría a éste descontar de su declaración el impuesto pagado en el Estado de la fuente.

Según Barbosa Mariño (2009), no sólo debe calificar como contribuyente sino que debe presentar declaración de renta para efectos de poder utilizar el CT. Nótese que el legislador peruano en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR ha precisado que estos contribuyentes son los “obligados o no a presentar las declaraciones”.

²⁸ Esta disposición se encuentra regulada en el artículo 54 de la Ley del IR que establece lo siguiente: “*el contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el impuesto a la renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el impuesto a la renta que hubiera asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses*”.

Con relación al tipo de impuesto susceptible de ser utilizado como crédito contra el IR de la residencia, se señala que ser impuestos sobre la renta pagados en el exterior, independientemente de su denominación.

En ese sentido, la DIAN precisó que “el impuesto sobre las ventas causado y pagado en el país no puede solicitarse como crédito fiscal afectado al impuesto sobre la renta” (Oficio N.º 000236, 2004).

Sobre el particular, Barboza-Mariño (2009) ha señalado que:

En Colombia no es necesario que el impuesto extranjero abarque la totalidad de las rentas del sujeto para que se genere un CT, lo importante es que se grave sobre los mismos ingresos del exterior que se declaren en Colombia. (p. 330)

Asimismo, otra de las limitaciones que el Crédito colombiano ha contemplado según Barbosa Mariño (2009) es que:

El pago de anticipos de impuestos en el exterior no podría ser usado para efectos del CT, en virtud a que estos no revisten el carácter irrevocable del pago, ya que como tal simplemente son una obligación accesoria que constituye un abono previo de una obligación tributaria contingente. (p. 331)

Cuando se trata de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior de personas naturales, el legislador colombiano ha regulado el crédito tributario indirecto por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de acuerdo a los siguientes parámetros:

- El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;
- Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;

- Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años;

Cabe precisar que antes de la modificación efectuada mediante la Ley No. 1607 existió un requisito para acceder al crédito tributario en el caso de utilidades del exterior, el cual consistía en que el contribuyente nacional tuviera una participación accionaria de al menos el 15% del capital de las sociedades o subsidiarias extranjeras. La justificación de este límite no resultaba clara y, al contrario, admitía un tratamiento discriminatorio. Ante dicha inconsistencia (Prieto, 2012):

La Corte Constitucional en Sentencia C-914 de 2011, declaró la inexecutable de algunas de las expresiones del artículo 254 del E.T. (literal c), al encontrar que suponían un trato inequitativo para algunos contribuyentes nacionales que veían limitada la posibilidad de beneficiarse del descuento, en razón al porcentaje de su inversión en sociedades en el exterior. A partir de la decisión de la Corte, resulta procedente el crédito tributario para todos los contribuyentes nacionales que posean participación, directa o indirecta, en el capital de una entidad extranjera (salvo las acciones o participaciones sin derecho a voto), respecto de los dividendos o participaciones recibidos y previamente gravados en el país de origen. La posición de la Corte dilucidó la aplicación del crédito y facilitó el acceso al mismo.

- Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen;
- En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta, sumado al CREE cuando sea del caso, generado en Colombia por tales dividendos;

- Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea.

En ambos casos, esto es, tanto para el crédito tributario general y el aplicable para los dividendos, la norma bajo comentario ha precisado que el impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes. Además precisa que, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta, sumado al CREE cuando sea del caso, generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos.

Sobre el particular, Romero (2011) acertadamente ha comentado que:

Lo anterior tiene especial relevancia si tenemos en cuenta que las normas tributarias en materia de causación y realización de ingresos, deducibilidad de costos y gastos, y diferimiento en el reconocimiento de rentas gravables pueden variar de una jurisdicción a otra, lo que lleva a que no necesariamente la renta gravable en el país extranjero corresponderá a la base gravable Colombiana y por tanto, la utilidad a la que es atribuible el crédito tributario pagado en el exterior puede ser reconocida en Colombia en un periodo gravable diferente. (p. 13)

Como podemos observar, Colombia tiene algunas limitaciones similares al caso peruano; no obstante ello, si ha contemplado una forma unilateral para evitar la doble imposición económica, regulando además la posibilidad de utilizar el crédito en ejercicios posteriores. Así, tal como anota Andrés Romero (2011):

Siguen siendo aplicables las limitaciones a la procedencia de descuentos y créditos tributarios referidas al impuesto pagado, que se liquide sobre las mismas rentas, que se trate de rentas de fuente extranjera y que los descuentos o créditos tributarios no pueden disminuir el impuesto por debajo del 75% del que pagaría el contribuyente por el sistema de renta presuntiva. (p. 12)

5.2 España

A diferencia de Perú y Colombia, España ha regulado la tributación de personas naturales de manera independiente. De acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta de Persona Físicas (Cayón, 2007):

La jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes. (p. 649)

España sólo ha regulado el Crédito Directo y una exención parcial, excluyéndose de la base imponible de los dividendos, los primeros €1,500.

En cuanto al importe máximo del Crédito Tributario aplicable, el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha dispuesto que se deduzca el menor de los siguientes importes:

- i) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas o Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales; o,
- ii) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen (el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable) a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. Se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro. En el caso de los dividendos se atenderá a la base del ahorro.

Si bien España sólo ha previsto el crédito directo, ha firmado varios tratados para evitar la doble imposición que prevén el método de la exención y crédito (KPMG, 2013).

De hecho, el estado español (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, s.f.) ha suscrito 101 convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor 88. Los otros 13 se encuentran en distintas fases de tramitación (Azerbaiyán, Bahrein,

Bielorrusia, Cabo Verde, Catar, Montenegro, Namibia, Nigeria, Omán, Perú, Senegal, Siria y Uzbekistán). Además se han renegociado los CDIs con Austria, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, India, Méjico y Reino Unido.

5.3 Argentina

Argentina, en cambio, si ha establecido el Crédito Directo e Indirecto para contrarrestar la doble imposición jurídica y económica.

Tal como lo resumen Arévalo Arias y Cordón Exquerro de la Dirección General de Tributos de Argentina (2000) “la legislación argentina se decanta por el criterio del crédito del impuesto como mecanismo para eliminar la doble imposición internacional y regula la materia en los artículo 168 y 179 de la Ley del Impuesto a las Ganancias”. (p. 13) Asimismo, establecieron los aspectos generales de esta modalidad que no sólo contribuye a eliminar la doble imposición jurídica sino la económica:

- a) Las personas físicas ... residentes en Argentina... deducirán del impuesto que corresponde a los rendimientos procedentes del exterior, el gravamen análogo pagado en el país de origen de las ganancias, hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de las ganancias de fuente extranjera; b) Dentro del concepto de impuesto análogo... se incluyen las retenciones que con carácter de pago único y definitivo, efectúen los países de origen del rendimiento; c) Los impuestos análogos pagados en el extranjero (...) tendrán la consideración de efectivamente pagados, cuando se ingresen en las Haciendas de los países de origen; y, d) Si los impuestos análogos computables no pudieran compensarse en el ejercicio fiscal al que resultan imputables por exceder al impuesto argentino correspondiente, el importe no compensado podrá deducirse en los cinco años siguientes. (p. 13)

Ahora bien, en lo que respecta al Crédito Indirecto la norma precisa que el cómputo de gravámenes pagados en el exterior, comprende también los tributados por las sociedades por acciones extranjeras, como consecuencia de su inversión en otra sociedad del exterior, hasta un segundo nivel de participación accionaria.

A diferencia del caso anterior, el mecanismo contemplado en la legislación argentina no sólo alcanza al impuesto que soportó la utilidad en cabeza de la sociedad de

la cual la persona natural es propietaria sino que, también cubre el impuesto que afectó la utilidad en cabeza de una tercera sociedad domiciliada en un segundo país.

Ahora bien, para poder acceder a este Crédito Indirecto, la normativa argentina ha establecido los siguientes requisitos, según corresponda (IANNUCCI y MINNITI, 2010):

- i) Con relación a la participación directa:
 - a) Participación accionaria en la sociedad del exterior no debe ser inferior al 25% del capital social de la misma.
 - b) Documentación que acredite el pago del impuesto análogo y su correspondencia con el dividendo.
 - c) Pago dentro del plazo de vencimiento de la Declaración Jurada.
- ii) Con relación a la participación indirecta:
 - a) La participación accionaria en la sociedad del primer nivel no debe ser inferior al 15% del capital social de la sociedad de segundo nivel.
 - b) Que la sociedad de segundo nivel no se encuentre radicada en un paraíso fiscal.

En ese sentido, en el Crédito Indirecto se otorga por impuesto pagado por la sociedad extranjera en la que los residentes argentinos directamente participen, siempre que, entre otras condiciones, la participación accionaria no sea inferior al 25% del capital social de dicha sociedad (por ejemplo, “Sociedad A”), y por el impuesto análogo pagado por una sociedad extranjera en la que dichos residentes argentinos participen indirectamente por intermedio de la Sociedad A (por ejemplo, “Sociedad B”), siempre que la participación accionaria de la Sociedad A supere el 15% del capital social de la Sociedad B, y que esta última no se encuentre radicada en un país de baja o nula imposición. Así, (Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No. 3599/2013-CR, 2013):

En Argentina, la Ley del Impuesto a las Ganancias y su reglamento conceden a los accionistas residentes en dicho país, un crédito indirecto por el impuesto análogo pagado en el exterior por las sociedades en que participan, dentro de determinadas condiciones y en proporción al dividendo que reciban.

De otro lado, Argentina ha suscrito CDIs con Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Noruega, Reino Unido, Rusia, Suecia y Suiza.

5.4 Estados Unidos de Norteamérica

De manera similar a España, Estados Unidos de Norteamérica ha regulado de forma independiente la tributación de personas naturales. Sin embargo, a diferencia de los países antes analizados, este país ha contemplado la posibilidad de utilizar el impuesto foráneo como crédito o como una deducción.

Además, si bien los impuestos sobre la renta sólo podrán ser susceptibles de ser utilizados como crédito, el legislador americano permite que otro tipo de impuestos como son los que afectan la propiedad puedan ser deducidos bajo ciertos parámetros.

Como es usual, este país también ha establecido un límite cuantitativo al impuesto extranjero; no obstante ello, cabe la posibilidad de utilizar el exceso determinado en un ejercicio fiscal distinto. Esta regla no se aplica si se optó por deducir el impuesto extranjero en un solo ejercicio fiscal.

Como excepción a la regla, es posible que el límite cuantitativo establecido anteriormente no se aplique y se utilice el impuesto foráneo ilimitadamente. Esto sucede cuando:

- i) El único ingreso bruto de fuente extranjera es una renta pasiva;
- ii) Los impuesto extranjeros no superan US\$ 300 o US\$ 600 de ser una sociedad conyugal; y,
- iii) Todos los ingresos brutos e impuestos extranjeros sean reportados al contribuyente en un payee statement²⁹.

De aplicar el crédito sin límite alguno, cualquier impuesto no utilizado, no podrá arrastrarse hacia otro ejercicio.

Ahora bien, durante el plazo de 10 años contados a partir de la fecha de vencimiento para presentar la declaración para el año fiscal en que los impuestos fueron

²⁹ Como por ejemplo en un formulario Form 1099-DIV o 1099-INT.

efectivamente pagados o devengados, el contribuyente puede optar entre aplicar el impuesto foráneo como crédito o como una deducción.

El impuesto susceptible de ser utilizado como crédito es el pagado o devengado. Siendo así las cosas, el contribuyente puede aplicar el referido impuesto en el ejercicio en que se devengó (o se pagó) en el ejercicio fiscal en que presente la solicitud de los Estados Unidos.

Si el contribuyente aplica el método de lo devengado (Accrual method of accounting), sólo podrá aplicar el crédito en el ejercicio en que se devengó, en cambio, si aplica el método del efectivo (Cash method of accounting), puede optar por tomar el crédito en el año en que se paga el impuesto o en que se devenga.

Es del caso mencionar que, los impuestos extranjeros susceptibles de ser utilizados como crédito deben los requisitos que se indican a continuación:

- i) El contribuyente debe ser el obligado tributario;
- ii) El contribuyente debe haber pagado o devengado el impuesto;
- iii) El impuesto debe ser uno sobre la renta o un impuesto en lugar de este; y,
- iv) El impuesto debe ser actual y real.

Este último requisito se refiere a que el importe del impuesto susceptible de crédito debe ser el que el contribuyente esté obligado a pagar. Así, las devoluciones de impuestos o subvenciones recibidas, disminuirán el importe del impuesto que será utilizado como crédito.

Muy similar al caso peruano, el legislador americano considera que el impuesto susceptible de ser utilizado como crédito debe ser el que afecta la renta cuando:

- i) Se trate de un impuesto como categoría de tributo; y
- ii) El carácter predominante del mismo es la de uno sobre la renta como el de los Estados Unidos.

En el caso particular de los dividendos de fuente extranjera, existen casos en los que el impuesto pagado en el estado extranjero no es susceptible de ser utilizado como crédito. Cabe precisar que, el legislador americano ha limitado la utilización del impuesto foráneo como crédito cuando las acciones permanecen en propiedad del contribuyente en un corto plazo.

Si bien todos los países que hemos analizado regulan algún tipo de mecanismo para evitar la doble imposición reduciendo o eliminando la doble imposición directa e indirecta, según cada caso; lo cierto es que, en nuestra opinión, la forma más óptima de reducir la doble imposición indirecta, es equiparando el tratamiento tributario –en cuanto a la alícuota- de los dividendos de fuente nacional a los de fuente extranjera.

Con relación a la doble imposición directa, el legislador peruano debería modificar el mecanismo actualmente regulado permitiendo, expresamente, la posibilidad de arrastrar para atrás o para adelante el impuesto foráneo.

CAPÍTULO VI: LA PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA NECESIDAD DE UNA MODIFICACIÓN

6.1 Aspectos generales

La necesidad de atenuar la doble imposición proviene de un doble plano: i) la tendencia cada vez más acentuada de conseguir una tributación con mayores dosis de racionalidad y neutralidad; y, ii) el cumplimiento de los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria (Duran, 2010).

Tal como anotan Ambite y López (2014), el objetivo de suprimir la doble imposición internacional es una cuestión en la que todos parecen estar de acuerdo, pues razones de justicia y de orden económico así parecen exigirlo. Sin embargo, no existe ningún principio de derecho internacional que limite la soberanía de los estados en

materia impositiva; las únicas limitaciones que pueden existir y ser de obligatorio cumplimiento para los estados, son las que están contenidas en tratados internacionales que éstos hubieran suscrito.

La doble imposición o sobreimposición es un fenómeno que debe ser evitado por cuestiones de política económica –pretendiendo así impedir que una voracidad recaudatoria desmedida pueda cegar la fuente de riqueza imponible o provocar distorsiones no deseadas- e, igualmente, por razones de justicia tributaria (Ambite y López, 2014).

A modo de ejemplo, en la misma medida en que puede afirmarse que una imposición personal que exceda la capacidad contributiva trata de forma diferente a los iguales, cree discriminaciones y rompa la neutralidad con relación a las fuentes de rentas y, por tanto, quebranta los esquemas de una imposición justa; puede aseverarse que la doble imposición internacional es injusta pues produce iguales efectos (Ambite y López, 2014).

Según indican López y Ambite, la doble imposición genera una barrera al incremento de las relaciones económicas, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de factores entre los países. Además, consideran que más allá de la razón de justicia, la doble imposición también genera:

- i) La existencia de una carga fiscal desigual sobre el inversor extranjero ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- ii) El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose al factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los Estados;
- iii) El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de Estados que revistan el carácter de paraísos tributarios o países de baja tributación, con el fin de reducir la imposición global total; y
- iv) La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

Así pues, Ambite y López(2014) han señalado que, los países promueven medidas para evitar la doble imposición internacional por dos razones:

- i) Una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios países, se vea pesadamente más gravada que otra; y,
- ii) Las medidas que se toman contra ella vienen impuestas por la política económica para estimular la inversión y el comercio internacionales.

En el caso peruano, tal como hemos apuntado, para evitar la doble imposición el legislador ha regulado el mecanismo del crédito directo en la normativa del IR y, ha suscrito convenios para evitar la doble o múltiple imposición.

Con relación a los mecanismos unilaterales, la doctrina ha establecido que todas las técnicas que el legislador tiene a su alcance para evitar o limitar la doble imposición se originan en la conciencia generalizada existente entre los distintos Estados de que un gravamen excesivo de determinadas rentas, aun siendo justificables en virtud de la soberanía de cada país, puede incidir gravemente sobre la producción y el intercambio comercial; además quiebra los incentivos fiscales, y lejos de suponer un aumento en los ingresos del Estado, supone un aumento de la resistencia del contribuyente a la administración tributaria y de la evasión fiscal (Ambite y López, 2014).

Ello ha sido puesto de manifiesto en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No. 3599/2013-CR (2013) donde se reconoció, aunque respecto a las personas jurídicas, que:

La falta de una regulación adecuada para las inversiones de compañías peruanas en el exterior, genera efectos perjudiciales para las mismas pues encarece el costo fiscal de sus retornos de inversión, además de dificultades para la determinación de sus obligaciones tributarias.

Con relación a los Convenios para Evitar la Doble Imposición, el Ministerio de Economía y Finanzas peruano (s.f) ha señalado que las ventajas que trae la celebración de los convenios para evitar la doble imposición son, desde la perspectiva de los países contratantes, lo siguientes:

- i) Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados, aun en el caso de modificación de la Ley interna.

ii) Consolidan un marco legal seguro y predecible, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

iii) Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así, la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiera. Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias.

Asimismo, desde la perspectiva de los inversionistas se señalan las siguientes ventajas de los CDIs:

i) Los convenios establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición, los cuales no pueden ser alterados para los países contratantes.

ii) Bajo ninguna circunstancia un convenio puede crear una obligación tributaria inexistente en la Ley interna. Por ejemplo, el acordar una tasa de retención en la fuente sobre dividendos no implica que los inversionistas del otro país contratante se encuentren obligados a pagar dicha tasa de retención en tanto nuestra Ley no afecte los dividendos.

iii) El procedimiento amistoso, mediante el cual la Administración del propio país interviene en la solución de controversias, otorga seguridad al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses. La inclusión del principio de no discriminación en un convenio garantiza al inversionista que, una vez que haya efectuado su inversión, el país no va a cambiar su política para obligar a los extranjeros a pagar más impuestos que los residentes.

Finalmente, el MEF indica que las administraciones tributarias también se benefician en la medida que otorgan prerrogativas, tal como el intercambio de información tributaria que ayuda a enfrentar la evasión en ambos países contratantes.

Es así que, tal como anotan Ambite y López (2014), la implementación de herramientas unilaterales o bilaterales si bien pueden traer la pérdida de recaudación directa en un primer momento, de otro lado, pueden aparecer nuevas rentas y

contribuyentes como consecuencia de las posibilidades económicas generadas que compensarán la pérdida inicial; también disminuirán los pagos de nuestros residentes por impuestos en el extranjero al establecer con el tratado menores tipos impositivos o el método de exención, lo que conllevará a un aumento de recaudación por estos conceptos.

6.2 Proyectos de Ley que pretenden introducir el crédito indirecto a la normativa del Impuesto a la Renta

La problemática analizada a lo largo del presente trabajo ha sido parcialmente reconocida en los Proyectos de Ley Nos. 3599/2013-CR (2013) y 4938/2015-CR (2015). En efecto, el primero de ellos pretende introducir como mecanismo para evitar la doble imposición al crédito indirecto aplicable únicamente a personas jurídicas mediante la inclusión de un inciso f) al artículo 88 de la Ley del IR.

Si bien nuestra tesis sólo está enfocada en personas naturales, la motivación en uno u otro caso se origina en problemáticas similares. Es así que, la Exposición de Motivos del referido proyecto de ley ha establecido como el problema que motiva el mismo que los inversionistas (personas naturales y jurídicas) enfrentan situaciones negativas cuando desarrollan inversiones en el exterior, principalmente por no existir en nuestro ordenamiento jurídico interno un crédito indirecto.

Por ello, consideramos necesario referirnos al mismo y resaltar brevemente las características relacionadas a los problemas que hemos desarrollado a lo largo de nuestro trabajo. Tal como indicamos anteriormente, los problemas que presenta el actual mecanismo para evitar la doble imposición están relacionados a: i) la eliminación de la doble imposición económica; ii) la oportunidad de utilizar, como crédito, el impuesto foráneo en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria; iii) la inseguridad jurídica de las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito.

Con relación al primer aspecto, queda claro que el referido proyecto de ley supera esta deficiencia en la normativa actual, aunque como indicamos anteriormente, no ha sido prevista para personas naturales sino sólo para personas jurídicas.

Con relación a la posibilidad de utilizar el impuesto foráneo en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria peruana, el proyecto de ley ha previsto que:

El impuesto a la renta pagado en el exterior por la entidad o persona jurídica no domiciliada que los distribuye o paga los dividendos, podrá ser utilizado como crédito indirecto por parte del sujeto domiciliado en el Perú en el ejercicio fiscal en el que se haya realizado el pago, o en cualquiera de los cuatro (4) ejercicios fiscales siguientes. (p. 13)

Sobre el particular, la posibilidad de utilizar el impuesto hasta 4 ejercicios posteriores a su pago sólo ha sido prevista para el crédito indirecto y no el directo, no superándose el segundo problema antes desarrollado. Así, el párrafo siguiente a la norma antes citada, indica que “la utilización del crédito indirecto determinado de conformidad con el presente inciso, no impedirá la utilización del crédito por el impuesto a la renta pagado en el extranjero por el beneficiario de los dividendos con ocasión de su distribución o pago de acuerdo a lo establecido en el inciso e) del presente artículo, siempre que en conjunto no excedan del Impuesto a la Renta peruano aplicable a dicha renta. Para estos efectos, el crédito determinado de conformidad con el inciso e) antes mencionado se aplicará en primer lugar y luego se aplicará el crédito indirecto regulado en este inciso”.

Finalmente, con relación a la inseguridad jurídica que generan las normas que regulan la acreditación del crédito directo, el proyecto de ley parece haber flexibilizado dicho aspecto, muy similar al caso colombiano, cuando establece que para tener derecho al crédito indirecto... el contribuyente deberá acreditar el pago del impuesto a la renta en cada jurisdicción presentando la boleta o constancia de pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto un documento fehaciente.

Saludamos esta propuesta legislativa al facilitar parcialmente la acreditación del pago del impuesto extranjero. De cualquier forma, somos de opinión que esta iniciativa, aun cuando también estuviera dirigida a personas naturales, no solucionaría las deficiencias expuestas en el presente trabajo. En efecto, sus características sólo estarían siendo contempladas para el crédito indirecto y no para el crédito directo.

De otro lado, el Proyecto de Ley No. 4938/2015-CR pretende equiparar el tratamiento tributario –en cuanto a la alícuota aplicable- de los dividendos de fuente local

a los dividendos de fuente extranjera. En efecto, el referido proyecto pretender otorgar la misma alícuota de las rentas de segunda categoría a los dividendos de fuente extranjera. Tal como lo ha reconocido su propia exposición de motivos:

La normativa del Impuesto a la Renta... contiene injustificadamente un régimen diferenciado para aquellos dividendos y otras formas de distribución de utilidades (en adelante, Dividendos) provenientes de entidades domiciliadas en el Perú, respecto de aquellos procedentes de entidades domiciliadas en el exterior. (p. 4)

Justamente, la alta carga tributaria a la que hemos hecho referencia en el presente trabajo con las deficiencias que presente el mecanismo unilateral para evitar la doble imposición establecido en nuestra normativa del IR ocasiona que “los inversionistas peruanos (personas naturales y jurídicas) se vean desincentivadas a repatriar los rendimientos generados en el exterior”. (p. 4)

6.3 Mecanismo unilateral regulado en la normativa del Impuesto a la Renta materia de análisis

A lo largo del presente trabajo hemos tratado de validar la hipótesis planteada que afirma que las normas tributarias contempladas en la Ley del IR que pretenden aliviar la doble imposición, no son las idóneas para asegurar el adecuado y oportuno cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Así, en virtud a la investigación y análisis de las normas involucradas, hemos verificado las deficiencias que presentan las mismas, lo que provocaría, de acuerdo al punto 1 del presente capítulo, el incumplimiento, cumplimiento defectuoso o cumplimiento no oportuno de las obligaciones tributarias derivadas de la percepción de los dividendos de fuente extranjera distribuidos de una sociedad extranjera.

Sobre el particular, en las entrevistas realizadas a Javier Luque Bustamante y Gustavo Tarazona Ospina, ambos coincidieron en que no era eficaz el mecanismo unilateral para evitar la doble imposición (regulado en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR y su Reglamento) que se genera en la percepción de dividendos de fuente extranjera por personas naturales domiciliadas.

Guillermo D. Grellaud, en la entrevista realizada que se podrá revisar en el Anexo No. 1 del presente documento; en cambio, diferenció dos posiciones, ambas válidas en nuestra opinión, al sostener que:

Hay dos enfoques para calificar de eficacia de la normatividad analizada: (1) el que se haga pensando en la intención del legislador, para el que la respuesta sería positiva y (2) el referido al deber ser bajo un sano criterio económico, para el que la respuesta sería negativa.

Como sustento de ambas posiciones, argumentó que:

En cuanto al primer enfoque debemos reconocer que la regulación es eficaz porque logra el objetivo de mayor recaudación dejando la apariencia de haber cumplido con el principio universal de no aplicar doble tributación a un mismo hecho económico. En cuanto al segundo enfoque consideramos que se limita indebidamente el mencionado principio.

Ahora bien, teniendo en cuenta la importancia que conlleva la implementación de mecanismos para evitar la doble imposición y, que el objeto del presente trabajo es principalmente el análisis del crédito directo regulado en la Ley del IR, a continuación indicaremos los aspectos que, en nuestra opinión, deberían ser subsanados a fin de hacer más útil dicho mecanismo.

En primer lugar, el defecto más importante que, consideramos, hace casi inviable la utilización del mecanismo del crédito directo en muchos casos, tal como lo han confirmado Javier Luque Bustamante y Gustavo Tarazona Ospina, radica en la imposibilidad de utilizar como crédito el impuesto que aún no se ha pagado o que se pagó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del IR peruano. Esta aparente limitación debería ser solucionada a través de una precisión legislativa.

La posibilidad de utilizar el impuesto pagado en el exterior, en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria en el país de la residencia, resulta (Romero, 2011) “una regla indispensable para que dicho sistema sea realmente efectivo para evitar la doble imposición”. (p. 2)

Como vimos anteriormente, Colombia, Argentina y Estados Unidos de Norteamérica son algunos de los países que ha contemplan la posibilidad de utilizar el impuesto foráneo en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria en el país de la residencia.

Así, no debería perjudicarse al contribuyente cuando el impuesto foráneo nace en un ejercicio diferente, lo relevante en este caso, es que el impuesto deberá ser efectivamente pagado reduciendo su renta y, por tanto, su capacidad contributiva.

A opinión de Guillermo D. Grellaud, tal como se encuentra la norma regulada, la misma no limita el reconocimiento del crédito en el Perú al pago del impuesto foráneo en un ejercicio distinto. En su opinión, es posible utilizar como crédito el impuesto foráneo pagado en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria peruana.

En segundo lugar, consideramos que el requisito de acreditar el pago del impuesto foráneo con un documento fehaciente podría resultar una excesiva carga formal al contribuyente. En efecto, no todos los países manejan los mismos documentos que certifiquen el pago de impuestos. Por ello, compartimos la propuesta legislativa del Proyecto de Ley No.3599/2013-CR (2013) comentado anteriormente, el mismo que propone lo siguiente:

Para tener derecho al crédito indirecto a que se refieren los numerales 1 y 2 del presente inciso, el contribuyente deberá acreditar el pago del impuesto a la renta en cada jurisdicción presentando la boleta o constancia de pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con documento fehaciente.

En tercer lugar, a fin de evitar la doble imposición económica, el legislador deberían equiparar el tratamiento tributario –en cuanto a la alícuota- los dividendos de fuente extranjera con los de fuente peruana, o incluir como mecanismo para evitar este tipo de doble imposición al crédito indirecto, tal como lo han considerado necesario en las entrevistas a Guillermo D. Grellaud, Javier Luque Bustamante y Gustavo Tarazona Ospina adjuntas al presente trabajo.

Este es el caso de Colombia, Argentina y Estados Unidos de Norteamérica. De ser el caso, este mecanismo debería estar habilitado, como sucede en los países analizados, en nuestra normativa interna. Su aplicación debería ser general, no discriminando el tipo de renta o el país de procedencia, en tanto no sería necesaria cuando la tasa aplicable a cualquier tipo de renta extranjera es la misma: 8%, 14%, 17%, 20% y 30%.

No queda duda de que el legislador del IR no tuvo la intención de introducir el mecanismo del crédito indirecto en la normativa interna. De hecho, a la fecha en que se

introdujo el mecanismo del crédito directo, el país tenía como objetivo atraer capitales extranjeros, por lo que, no era necesaria su regulación. Así pues:

Recordemos que la mayor parte de nuestra legislación tributaria fue aprobada en un contexto en el que nuestro país era un importador de capitales, por lo que siempre centró su atención en la imposición de rentas generadas en el Perú. (Proyecto de Ley No.3599/2013-CR, p. 2)

Sin embargo, habiendo transcurrido varios años desde ese entonces y habiéndose introducido normas generales y específicas antielusivas, el legislador todavía no ha previsto reducir la carga impositiva que sus domiciliados deben asumir en estos casos.

Esta situación ha sido reconocida en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley No. 3599/2013-CR, el mismo que ha señaló que:

Nuestro sistema tributario no ha evolucionado en concordancia con el crecimiento del país, y por lo tanto, no se ha adaptado a las exigencias y necesidades que las nuevas circunstancias demandan. (p. 2)

No obstante que, los estados no están obligados a reducir la carga impositiva de sus contribuyentes, consideramos que la falta de regulación de un mecanismo para evitar la doble imposición económica³⁰ podría vulnerar el principio de igualdad tributaria y capacidad contributiva, siendo el segundo consecuencia del primero.

En efecto, se estaría generando un trato desigual a una misma situación cuando una persona natural domiciliada que perciba dividendos de fuente extranjera se encuentre sujeta al 8%, 14%, 17%, 20% y 30% y, en cambio, cuando la misma persona natural percibe dividendos de fuente peruana se encuentre sujeta al 5%.

El Tribunal Constitucional ha establecido que el principio de capacidad contributiva se alimenta o fluye del principio de igualdad (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 0033-2004-AI/TC, 2004). Así, el principio de capacidad contributiva parte de la premisa que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los tributos asumidos por ellos deben implicar un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que (Bravo Cucci, s.f.):

Genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con

³⁰ Así como la deficiente regulación del mecanismo del crédito directo.

diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes. (parr. 7)

Con relación al principio de igualdad se ha señalado que (Uckmar, 2002):

El principio de la igualdad de todas las personas ante la ley... no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de lo que se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos ocurrentes en la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquier otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social. (p. 163)

Asimismo, se ha indicado que “la igualdad no es un concepto preciso, absoluto o matemático que conduzca al igualitarismo sino, más bien, una noción relativa, por la cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales” (Uckmar, 2002, p. 163).

En ese sentido, no existiría diferencia alguna cuando una persona natural domiciliada en el país cuando percibe dividendos de fuente nacional o, cuando provienen del extranjero. Así pues, en la doctrina nacional se ha sostenido que (Bravo Cucci, 2003):

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. (p. 114)

Para mayor abundancia, el Tribunal Constitucional (2006) señaló, citando el criterio expuesto en la Sentencia recaída sobre el Expediente No. 0048-2004-PI/TC, que:

No toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; siendo que, la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. (parr. 15)

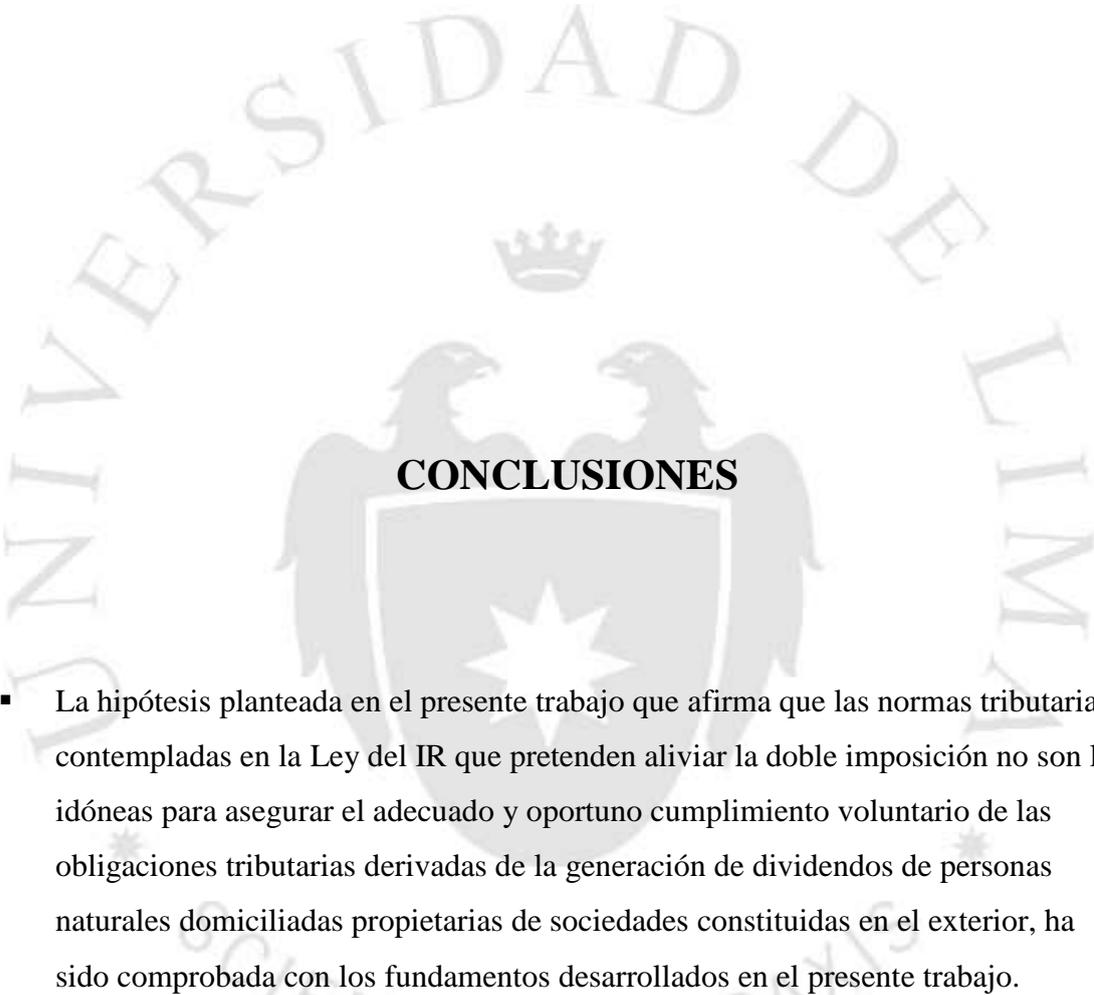
Así, los tributos deben respetar el principio de igualdad, pues sólo cuando el tratamiento diferenciado de un mismo hecho es razonable y proporcional sin que se trasgreda los derechos fundamentales, ésta se considerará legítima. Por ello, la norma tributaria no puede producir un trato desigual entre quienes son igualmente destinatarios de ésta, en tanto son contribuyentes del mismo impuesto y beneficiarios del mismo tipo de renta que se está gravando de manera diferenciada, pues estaría generando una discriminación en la carga fiscal de sujetos que cumplen las mismas condiciones objetivas para ser tratados simétricamente por el impuesto.

En ese sentido, al aplicarse tasas diferenciadas a un mismo tipo de renta cuyo beneficiario es un mismo tipo de contribuyente se estaría vulnerando el principio de igualdad antes indicado.

Otro aspecto a considerar es que, en caso no se opte por regular el crédito indirecto, el importe máximo susceptible de ser utilizado como crédito directo, debería ser la tasa más alta entre la tasa media y el impuesto foráneo (esto es, el impuesto de sociedades y el impuesto de retención). Consideramos que no habría perjuicio fiscal siempre que dicha alícuota no exceda el IR peruano y se acredite, igualmente, el pago del IR empresarial.

Si bien saludamos el esfuerzo del estado de suscribir convenios para evitar la doble imposición; como vimos anteriormente, el Perú no llega al promedio de convenios que sus pares latinoamericanos han suscrito y los mismos no eliminan totalmente la doble imposición debiéndose recurrir indefectiblemente a la legislación interna.

Por ello, a fin de simplificar el cumplimiento tributario de las personas naturales receptoras de dividendos de fuente extranjera, proponemos establecer la alícuota original que resulta aplicable para los dividendos de fuente peruana.



CONCLUSIONES

- La hipótesis planteada en el presente trabajo que afirma que las normas tributarias contempladas en la Ley del IR que pretenden aliviar la doble imposición no son las idóneas para asegurar el adecuado y oportuno cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias derivadas de la generación de dividendos de personas naturales domiciliadas propietarias de sociedades constituidas en el exterior, ha sido comprobada con los fundamentos desarrollados en el presente trabajo.
- El crédito directo establecido de manera unilateral está diseñado defectuosamente y se identifican tres problemas concretos: i) es un crédito que no elimina la doble imposición económica; ii) no se puede utilizar el impuesto foráneo como crédito cuando el mismo no se ha pagado aún o, habiéndose pagado, se realizó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria y; iii) las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito podrían generar inseguridad jurídica.

- En primer lugar, el mecanismo adoptado por el legislador no elimina la alta carga tributaria que soporta la utilidad, en un primer momento, con el impuesto empresarial y, posteriormente, al momento de la distribución de las mismas.
- Con relación a la limitación temporal, la misma está referida a la prohibición de arrastrar hacia ejercicios posteriores (i) el exceso sobre el importe que resulte de aplicar la tasa media (o la tasa del impuesto pagado en el exterior, el que resulte menor) sobre las rentas de fuente extranjera; y de otro lado, (ii) los impuestos a la renta abonados en el exterior, aun cuando no excedan el importe de la tasa media (o la tasa del impuesto pagado en el exterior, el que resulte menor), que “por cualquier circunstancia” no hubiesen sido acreditados contra el IR peruano “en el ejercicio gravable”.
- En principio, nos parece idóneo que el legislador haya limitado el importe del crédito a un monto máximo a fin de evitar que el fisco asuma la carga de un impuesto que exceda al que se pagará en el Perú. Sin embargo, en el caso particular de los dividendos es recomendable establecer como importe a aplicar como crédito el que resulte mayor entre la tasa media y el que se pagó en el exterior, incluyéndose dentro de este concepto al impuesto de sociedades y el de retención.
- Si bien es usual que el impuesto que gravó la distribución de dividendos en el país de la fuente sea menor al IR peruano, la carga fiscal que asumió dicha renta no se limita únicamente a la retención en la fuente, sino que se extienda al impuesto que previamente soportó la sociedad que reparte el dividendos, es decir, el IR de sociedades. Por esa razón, la carga impositiva total es mayor a la que reconoce el legislador en la norma bajo comentario, y en ese sentido, el importe máximo que debería permitirse como crédito es la tasa media o el importe que en definitiva soportó la renta en su totalidad, es decir, considerando el impuesto de sociedades, en proporción a la participación del beneficiario y no solamente el importe que soportó el dividendos al momento de la distribución.
- El requisito de acreditar el pago del impuesto foráneo con un documento fehaciente debería estar reglamentado. En las condiciones actuales existe el riesgo que resulte una excesiva carga formal al contribuyente al no haberse establecido claramente los parámetros de dicha obligación.

- En la medida que, la legislación interna del Perú presente deficiencias en la aplicación del mecanismo del crédito y los CDI no hayan establecido los parámetros y características del método que regulan; creemos que la suscripción de un mayor número de CDIs no solucionaría los problemas desarrollados en el presente trabajo.
- Creemos que la finalidad del método unilateral regulado en el Régimen de TFI para aliviar la doble imposición ha sido otorgarle el mismo efecto del método regulado para el régimen general, toda vez que si no se regulase un crédito para estos casos, sería imposible aplicar el inciso e) del artículo 88° de la Ley del IR, donde el impuesto que se permite deducir es el que el contribuyente tuvo que asumir al momento de la distribución de los resultados.
- La ausencia de un crédito indirecto genera, sin motivo aparente, un trato desigual a una misma situación cuando una persona natural domiciliada que perciba dividendos de fuente extranjera se encuentre sujeta a la tasa progresiva acumulativa y, en cambio, cuando la misma persona natural percibe dividendos de fuente peruana se encuentre sujeta a una tasa que porcentualmente es inferior.

RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- Los dividendos de fuente extranjera deberían tener un tratamiento diferenciado del resto de rentas del exterior. Dicho tratamiento consistiría en excluir de la determinación de la renta global a los dividendos de fuente extranjera, aplicándoles una alícuota igual a la que resulta aplicable a los dividendos de fuente peruana, y permitiéndose deducir como crédito el impuesto pagado en el exterior con el límite del impuesto que correspondería pagar en el Perú. El crédito por el impuesto pagado en extranjero debería comprender tanto el impuesto soportado por el dividendo como por la utilidad al momento de su distribución.
- De otro lado, el legislador debería definir qué debe entenderse por impuesto efectivamente pagado en el exterior. En nuestra opinión, este concepto debería

contemplar cualquier forma de pago, sea directa o indirecta, siempre que ello no implique una condonación del impuesto.

- Finalmente, con relación al documento fehaciente que debe acreditar el referido pago, su formalidad debería circunscribirse a la forma en que se extinguió el impuesto foráneo, de acuerdo a las normas que regula el país de la fuente de los dividendos.



REFERENCIAS

- Arévalo, J. y Cordon, T. (2000) El tratamiento de la fiscalidad internacional en la ley del impuesto a las ganancias, de la república argentina. Referencia a la legislación española. *Crónica Tributaria*, (95). Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/FiscalidadInternacional_JulianArevalo.pdf
- Altamirano, A. (2005) Transparencia fiscal internacional. Normas tributarias para la prevención de la elusión tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 43, agosto, IPDT, Lima. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev43_ACA.pdf
- Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. (2010). X Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/files/RESOLUCION_X_JOR_IFA_2010.pdf
- Barbosa – Mariño. J. (2009) El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior”. *Rev. maestr. derecho econ.* Vol. 5 (5), Bogotá – Colombia.

- Bravo, J. (2003) La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/8_03_CT28_JABC.pdf
- Bravo, J. (s.f.). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. *Ius La Revista*, N°. 38. Recuperado de revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/12202/12767
- Byrne, M. (2016). *Libro Memorias del 8vo Encuentro Regional Latinoamericano*, Lima: IFA.
- Bittker, B. y Lokken, L. (1991). *Fundamentals of International taxation. US taxations of foreign income and foreign taxpayers*. Boston: Warren, Gorham & Lamont.
- Bassallo, C. (s.f). 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. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/318_03_bassallo.pdf
- Cayón, A. (2007). *Código Tributario*. Recuperado de <https://books.google.com/books?id=bl7YiDQZ9u4C&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015) *Tratados*. (s.f.) Recuperado de https://ciat.org-public.sharepoint.com/SiteAssets/EstudiosTributarios/CIATData/Tratados/es/AL_Resumen.pdf
- Cossío, Viviana. (2007). Tratamiento tributario sobre los dividendos pagados desde y hacia el exterior. *Actualidad Jurídica*, N°. 166, p223-226.
- Cores, R. (2010). El Crédito por Impuesto a la Renta Pagado en el Exterior. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/270_04_ct29_rcf.pdf
- Córdova, A. (2010) Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Vol. 30. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1616_02_CT30_ACA.pdf
- Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Recuperado del Sistema Peruano de Información Jurídica: <http://spij.minjus.gob.pe/>
- Decreto Número 624 (1989). Estatuto Tributario. Recuperado de <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/etributario?openview>
- Duque, J. (s.f.) La proporcionalidad y equidad. Recuperado de <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20EQUIDAD.htm>

- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N°. 3599/2013-CR (2013). Recuperado de <http://www.congreso.gob.pe/proyectosdeley/>
- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N°. 4938/2015-CR (2015). Recuperado de <http://www.congreso.gob.pe/proyectosdeley/>
- Fernandez, J. El concepto de renta en el Perú”. Ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. Lima: VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf.
- Garcia, R. (1978). Manual de impuesto a la renta. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Havillis, M. (s.f.) Interpretación en materia tributaria. México: Instituto de Investigación Jurídicas de la UNAM. Recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf>
- Iannucci, C.; Fuciños, C. y Minniti, P. (2010) Tributación y planificación fiscal internacional. Rentas de fuente extranjera. Versión PPT de Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Lazarte, R. (2010). Aspectos involucrados en torno a la regulación tributaria aplicable a los dividendos provenientes del exterior. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1624_10_CT30_RLG.pdf
- Lazo, G. (2010) Medidas para evitar la Elusión en el Plano Internacional – La Transparencia Fiscal Internacional. *Revista de Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, Vol. 30, junio, IPDT.
- Lucas, M. (2010) La tributación de los dividendos internacionales. Editorial Lex Nova S.A. Primera Edición, España.
- Malherbe, Jacques. (2012) La Imposición de los Dividendos en Derecho Internacional y en Derecho Comunitario Europeo. *Temas de Tributación Internacional*. Grijley EIRL.
- Medrano, H. (2002). Nuevo régimen del impuesto a la renta sobre dividendos. *Advocatus*, N1. 7, 299-312.
- Martos, P. (2012) Tratamiento Fiscal de un trust discrecional constituido en el extranjero por un residente en España. Derecho comparado y posible aplicación del régimen de atribución de rentas del impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Crónica Tributaria*, (142), Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (s.f.). Convenios de doble imposición. Recuperado de <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>

- Novoa, G. (2008). El principio de capacidad contributiva. *Derecho y Sociedad*, No. 27. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/derysoc/2008/06/20/el-principio-de-la-capacidad-contributiva/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
- Oficio N.º 000236. (2004). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado de <http://www.dian.gov.co/>
- Prieto, A. (19 de abril de 2012). Reflexiones sobre el crédito tributario. *La República*. Recuperado de http://www.larepublica.co/asuntos-legales/reflexiones-sobre-el-credito-tributario_7935
- Ramos, J. (2014). Reinterpretando el tax credit peruano: sobre la limitación temporal del crédito por Impuesto a la Renta abonado en el exterior. Informativo Caballero Bustamante, No. 775.
- Resolución N.º 5233-4-2003. (s.f.). Tribunal Fiscal. Recuperado http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es
- Resolución N.º 0012-3-2004. (s.f.). Tribunal Fiscal. Recuperado http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es
- Resolución N.º 5849-5-2005. (s.f.). Tribunal Fiscal. Recuperado http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es
- Resolución N.º 18164-3-2013. (s.f.). Tribunal Fiscal. Recuperado http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=612&Itemid=101028&lang=es
- Rodríguez, J. y Rubio, J. (2000) La transparencia fiscal internacional: Protocolos para su aplicación. *Crónica Tributaria* No. 96, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales
- Romero, J. (2011) Crédito Tributario por impuestos pagados en el exterior: un camino por recorrer. *Revista Impuestos*, N.º.167. Recuperado de: http://legal.legis.com.co/document?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_ad8f8d56724a02bce0430a01015102bc
- Resolución Legislativa N.º. 27905. (2002) Convenio entre la república del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en
- Resolución legislativa N.º. 27904. (2002). Convenio entre el gobierno de Canadá y la República del Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Resolución suprema N°. 213-2006.RE. (2006). Convenio entre la República del Perú y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Resolución legislativa N°. 30144. (2013). Convenio entre la República del Perú y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo.

Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Resolución legislativa N°. 30140. (2013), Convenio entre la República del Corea y la República de Perú para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Resolución legislativa N°. 30143. (2013). Convenio entre la República de Perú y la Confederación Suiza para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Resolución legislativa N°. 30141. (2013). C Convenio entre la República de Perú y la República Portuguesa para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y su protocolo. Recuperado de

https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en

Sentencia recaída en el expediente No. 0033-2004-AI/TC (2004). Tribunal Constitucional. Recuperado de

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Sentencia recaída en el expediente No. 5970-2006-PA/TC. Tribunal Constitucional.

Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.html>

SUNAT. (2015). Cartilla de Instrucciones de Personas Naturales del Ejercicio Gravable 2015. Recuperado de

<http://guiatributaria.sunat.gob.pe/images/rentaanual2015/cartilla-ppnn-2015.pdf>

Sanchiz, G. (2012). Eliminación de la doble imposición económica. Recuperado de

<http://www2.uned.es/435130/apuntes/TEMA11.pdf>

Villagra, R. (2010) Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316_01_manual_cdi.pdf



BIBLIOGRAFÍA

Asociación Nacional de Empresarios de Colombia. Recuperado de <http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.andi.com.co%2Fdownloadfile.aspx%3Fid%3Dc7c692e1-9cb1-4f68-9dc6-57bf883861e0&ei=eSBNVJrbCseQgwTVxIHYBQ&usg=AFQjCNFgQQKAppbMp3t38rfW6TIGbv8bSQ&sig2=D8a4VxWQxMmWC9TrQodykw&bvm=bv.77880786,d.eXY>

Administración Federal de Ingresos Públicos. Acuerdos y/o Convenios Internacionales. Recuperado de <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>

BCR: 'Economía peruana seguirá creciendo por 20 años más'. (26.07.2014). *Perú 21*. Recuperado de <http://peru21.pe/economia/bcr-crecimiento-economico-pbi-gustavo-yamada-mineria-2193510>

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (s.f). Tratados. (s.f.)
Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/tratados.html>
- Collado, M. A. y Moreno, S. (2012). Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria. Recuperado de <http://books.google.com.pe/books?id=xpMHueCSEGIC&pg=PA25&lpg=PA25&dq=convenios+de+intercambio+de+información+tributaria+peru&source=bl&ots=kfFD12QZ5y&sig=Pr5Cj8PRIn6hjnnalQx7YH9qneM&hl=es&sa=X&ei=PQ2IUqvNM4-LkAf-qIDwDA&ved=0CDwQ6AEwAjgU#v=onepage&q=convenios%20de%20intercambio%20de%20información%20tributaria%20peru&f=false>
- Cancillería de la República de Colombia. Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co/footer/juridicainternacional/tratados/doble>
- Cancillería del gobierno de Colombia. Tratados para evitar la doble tributación.
Recuperado de <http://www.cancilleria.gov.co/footer/juridicainternacional/tratados/doble>
- De la Fuente, J. (27.06.2012) Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera. Recuperado de <http://fiscal.blogs.lexnova.es/2012/06/27/gravamen-especial-sobre-dividendos-y-rentas-de-fuente-extranjera/>
- Figuroa, A. ¿Tratados tributarios para evitar la doble imposición internacional o para transferir recursos de países en desarrollo a países desarrollados? Recuperado de <http://www.vocesenelfenix.com/sites/default/files/pdf/figuroa.pdf>
- Grupo Francis Lefebvre, Actum. (13.11.2012). Incidencia del gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera en los pagos fraccionados {mensaje de un blog}. Recuperado de <http://blog.efl.es/actualidad-juridica/incidencia-del-gravamen-especial-sobre-dividendos-y-rentas-de-fuente-extranjera-en-los-pagos-fraccionados> (Grupo Francis Lefebvre ACTUM)
- Gerencia especial de SUNAT fiscalizará evasión de personas. (06.05.2014). *Gestión*. Recuperado de <http://gestion.pe/economia/gerencia-especial-sunat-fiscalizara-evasion-personas-2096386>
- Ley N°. 1666 (2013). Acuerdo de intercambio de información tributaria Colombia y Estados Unidos de América. Recuperado de <http://crconsultorescolombia.com/acuerdo-de-intercambio-de-informacion-tributaria-colombia-y-estados-unidos-de-america-ley-1666-de-2013.php>
- Ministerio de hacienda y administraciones públicas del Gobierno de España. Convenios de doble imposición. Recuperado de <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>. (Ministerio de Hacienda y de Administraciones Públicas del gobierno de España)
- Macroconsult se lanza a la gestión de patrimonios de personas naturales. (27.07.2014). *Gestión*. Recuperado de <http://gestion.pe/empresas/macroconsult-se-lanza-gestion-patrimonios-personas-naturales-2104041>

- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Convenio para evitar la doble imposición. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=en
- Ministerio de Relaciones Exteriores Perú y Ernest & Young. (s.f) Guía de Negocios en el Perú 2014/2015. Recuperado de http://www.rree.gob.pe/promocioneconomica/invierta/Documents/Guia_de_Negocios_e_Inversion_en_el_Peru_2014_2015.pdf
- OCDE publica un nuevo plan para frenar la evasión fiscal. (21.07.2013). Gestión Recuperado de <http://gestion.pe/economia/ocde-publica-nuevo-plan-frenar-evasion-fiscal-2071644>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (s.f.) Trabajo de la OCDE sobre evasión fiscal. Recuperado de <http://www.oecd.org/centrodemexico/trabajodelaocdesobreevasionfiscal.htm>
- Observatorio Fiscal de América Latina y el Caribe (OFILAC). Estadísticas tributarias en América Latina. Recuperado de http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/2ed_Rev_Stats_in_LAC_2012.pdf
- Perú liderará el crecimiento regional hasta el año 2018. (21.02.2014). *Perú 21*. Recuperado de <http://peru21.pe/economia/peru-liderara-crecimiento-regional-hasta-ano-2018-2171039>
- Pro México. Acuerdos para evitar la doble tributación. Recuperado de http://www.promexico.gob.mx/es_us/promexico/Acuerdos_para_evitar_doble_tributacion
- Plan internacional contra la elusión fiscal de las empresas tecnológicas. (08.07.2013). *El País*. Recuperado de http://tecnologia.elpais.com/tecnologia/2013/07/08/actualidad/1373272532_931609.html
- PwC: Mientras la persona no tenga cultura tributaria, la SUNAT continuará presionando la labor de fiscalización. (31.01.2014). *Gestión*. <http://gestion.pe/economia/pwc-mientras-persona-no-tenga-cultura-tributaria-sunat-continuara-presionando-labor-fiscalizacion-2087911>
- Rebossio, A. (12.03.2013). Beneficios y desventajas de los acuerdos para evitar la doble tributación {mensaje en un blog}. Recuperado de <http://blogs.elpais.com/eco-americano/2013/03/beneficios-y-desventajas-de-los-acuerdos-para-evitar-la-doble-tributacion.html>
- Servicio de Impuestos Internos. Convenios tributarios internacionales/ International tax conventions. Recuperado de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (07.2001). El cumplimiento voluntario es la voz. Recuperado de

[NAThttp://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut98/analisis1.htm](http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut98/analisis1.htm)

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3558.html

The Guardian. (22.02.2013). Informe OCDE sobre evasión tributaria internacional señala que el tercer mayor inversor en Chile es Bermuda. Recuperado de <http://ciperchile.cl/2013/02/22/the-guardian-informe-ocde-sobre-evasion-tributaria-internacional-senala-que-el-tercer-mayor-inversor-en-chile-es-bermuda/>

Universidad Nacional de Educación a Distancia, España. Recuperado de <http://www.uned.es/435130/apuntes09/TEMA11.pdf>



ANEXOS

ANEXO 1: Entrevista 1

Entrevistado: Guillermo D. Grellaud

Abogado por la Universidad Nacional Federico Villarreal. Fue reconocido en 2012 como el mejor asesor tributario en Perú por la revista británica World Finance. Especialización en el Internal Revenue Service (EE.UU.) y en el Programa de Tributación del Centro Interamericano de Estudios Tributarios (Argentina). Diversas publicaciones en materia tributaria. Profesor en la Universidad de Lima y de la Maestría en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ha sido presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional (Grupo Peruano). Asesor de la Presidencia de la Sociedad Nacional de Industrias. Arbitro del Centro de Arbitraje de la CCL. Miembro del Consejo Superior de Arbitraje de la CCL. Presidente de la asociación Ciudadanos por la Justicia Tributaria.

1. ¿Considera eficaz el mecanismo unilateral para evitar la doble imposición (regulado en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento) que se genera en la percepción de dividendos de fuente extranjera por personas naturales domiciliadas?

- a. Si
- b. No

Hay dos enfoques para calificar de eficacia de la normatividad analizada: (1) el que se haga pensando en la intención del legislador, para el que la respuesta sería positiva y (2) el referido al deber ser bajo un sano criterio económico, para el que la respuesta sería negativa

En cuanto al primer enfoque debemos reconocer que la regulación es eficaz porque logra el objetivo de mayor recaudación dejando la apariencia de haber cumplido con el principio universal de no aplicar doble tributación a un mismo hecho económico.

En cuanto al segundo enfoque consideramos que se limita indebidamente el mencionado principio.

2. ¿Cuáles son los principales vacíos o defectos que encuentran en el referido inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

a. No se puede utilizar como crédito el impuesto que aún no se ha pagado o que se pagó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta peruano.

Considero correcta la exigencia de que se acredite el efectivo pago del impuesto en el exterior para que sea reconocido como crédito del impuesto peruano.

No coincido con el criterio de que el pago en el exterior en un ejercicio distinto limite el reconocimiento del crédito en el Perú.

b. Es un crédito que no elimina la doble imposición económica.

Efectivamente, no la elimina en su totalidad.

c. Las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito son imprecisas (tasa media, concepto de impuesto efectivamente pagado, acreditación de pago de impuesto foráneo).

No creo que se trate de imprecisión.

d. Otros

Nuestra legislación reconoce el impuesto pagado en el exterior, en la medida que no supere el impuesto a la renta peruano. Sin embargo, niega el reconocimiento del arrastre del importe que no se utilice en un ejercicio, limitación que originará sin duda un efecto de doble tributación.

Nótese que estamos comentando normas relacionadas con el crédito por el impuesto a la renta pagado en el exterior y no sobre lo adecuado del criterio de la ley peruana de gravar los dividendos del exterior sin considerar que estos tienen origen en rentas empresariales que previamente tributan impuesto a la renta empresarial. En mi opinión, los dividendos recibidos del exterior deberían ser gravados con el mismo nivel de impuesto que corresponde a los dividendos de fuente peruana.

3. ¿Cuáles cree que serían las modificaciones que debería realizarse, principalmente, en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

- a. La posibilidad de arrastrar el crédito no utilizado a otros ejercicios.
- b. Incorporar el método del crédito indirecto.
- c. Incrementar el importe de la tasa media.
- d. Otros

Considero que, conforme a lo expresado, es el arrastre del crédito el que debiera ser reconocido.

4. Uno de los requisitos para aplicar como crédito el impuesto extranjero es que se acredite, mediante un documento fehaciente, que el mismo haya sido efectivamente pagado ¿Debería atribuirse al contribuyente toda la carga de la prueba para

acreditar que el mismo fue efectivamente pagado? ¿Qué debería entenderse por “efectivamente pagado”?

Sin duda, la carga de la prueba le corresponde al contribuyente.

No veo que haya más de un criterio para entender que un pago haya sido realizado.

5. Alternativamente a las modificaciones del inciso e) del artículo 88 de la Ley del IR y su Reglamento, ¿considera que la (s) solución (es) para reducir o evitar la doble imposición a los dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas, así como para simplificar el cumplimiento tributario voluntario, podría estar en alguna de las siguientes acciones?

a. Reducir el impuesto a la renta por dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas.

b. Optar por un método de exención siempre que se acredite el pago del impuesto extranjero (no se eliminaría la doble imposición económica).

c. Optar por la suscripción de más Convenios para Evitar la Doble Imposición que regulen al crédito directo e indirecto, estableciendo de manera detallada sus características y requisitos (para evitar recurrir a la legislación interna).

d. Otro

En mi opinión, lo apropiado sería la modificación legislativa que sugiere el inciso a).



ANEXO 2: Entrevista 2

Entrevistado: Gustavo Tarazona Ospina

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Ganador del “4th International Research Prize granted by the Latin American Regional Committee of the International Fiscal Association (IFA)” por su trabajo “Double Taxation Test”.0

1. ¿Considera eficaz el mecanismo unilateral para evitar la doble imposición (regulado en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento) que se genera en la percepción de dividendos de fuente extranjera por personas naturales domiciliadas?

Respuesta con marca “X”

- a. Si
- b. No **X**

2. ¿Cuáles son los principales vacíos o defectos que encuentran en el referido inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

Respuesta con marca “X”

a. No se puede utilizar como crédito el impuesto que aún no se ha pagado o que se pagó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta peruano. **X**

b. Es un crédito que no elimina la doble imposición económica. **X**

c. Las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito son imprecisas (tasa media, concepto de impuesto efectivamente pagado, acreditación de pago de impuesto foráneo)

d. Otros

3. ¿Cuáles cree que serían las modificaciones que debería realizarse, principalmente, en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

Respuesta con marca “X”

a. La posibilidad de arrastrar el crédito no utilizado a otros ejercicios. **X**

b. Incorporar el método del crédito indirecto. **X**

c. Incrementar el importe de la tasa media.

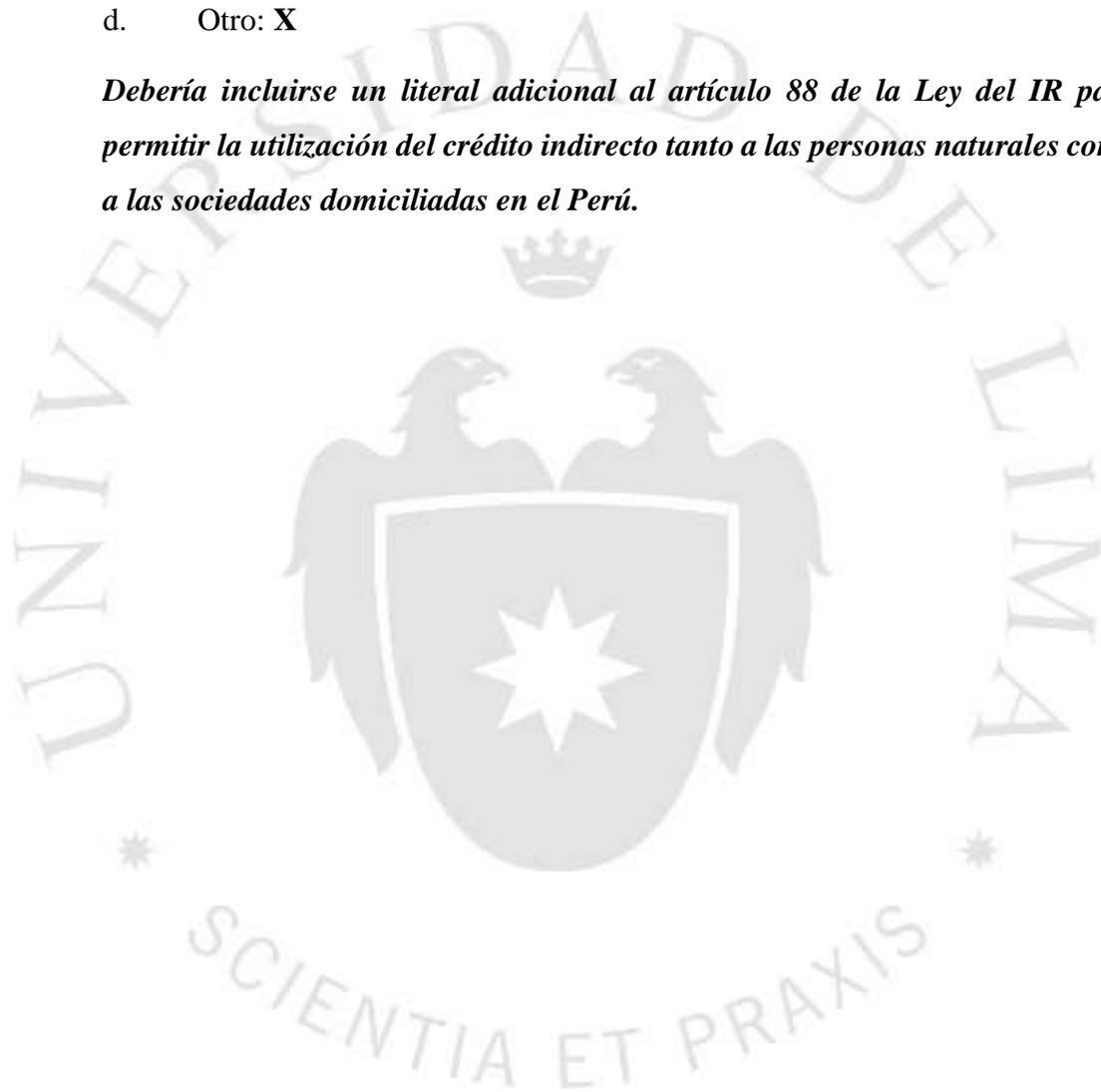
d. Otros

4. Alternativamente a las modificaciones del inciso e) del artículo 88 de la Ley del IR y su Reglamento, ¿considera que la (s) solución (es) para reducir o evitar la doble imposición a los dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas, así como para simplificar el cumplimiento tributario voluntario, podría estar en alguna de las siguientes acciones?

Respuesta con marca “X”

- a. Reducir el impuesto a la renta por dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas.
- b. Optar por un método de exención siempre que se acredite el pago del impuesto extranjero (no se eliminaría la doble imposición económica).
- c. Optar por la suscripción de más Convenios para Evitar la Doble Imposición que regulen al crédito directo e indirecto, estableciendo de manera detallada sus características y requisitos (para evitar recurrir a la legislación interna).
- d. Otro: **X**

Debería incluirse un literal adicional al artículo 88 de la Ley del IR para permitir la utilización del crédito indirecto tanto a las personas naturales como a las sociedades domiciliadas en el Perú.



ANEXO 3: Entrevista 3

Entrevistado: Javier Luque Bustamante

Abogado por la Universidad San Martín de Porres. Especialización en el Centro Interamericano de Estudios Tributarios (OEA/BID). Profesor de la Universidad de Lima y de la Maestría en fiscalidad internacional de la Universidad San Martín de Porres, de la Maestría en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú y del postgrado de la Universidad ESAN. Ha sido presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la Asociación Fiscal Internacional (Grupo Peruano). Fue presidente del Comité de Asuntos Económicos y Tributarios de la CONFIEP. Ex Director General de Contribuciones y Ex Director de Política Fiscal. Autor de artículos tributarios en el Perú y el extranjero.

1. ¿Considera eficaz el mecanismo unilateral para evitar la doble imposición (regulado en el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento) que se genera en la percepción de dividendos de fuente extranjera por personas naturales domiciliadas?

Respuesta con marca "X"

- a. Si
- b. No **X**

2. ¿Cuáles son los principales vacíos o defectos que encuentran en el referido inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

Respuesta con marca "X"

a. No se puede utilizar como crédito el impuesto que aún no se ha pagado o que se pagó en un ejercicio distinto al del nacimiento de la obligación tributaria del impuesto a la renta peruano. **X**

b. Es un crédito que no elimina la doble imposición económica. **X**

c. Las normas que regulan la determinación y acreditación del crédito son imprecisas (tasa media, concepto de impuesto efectivamente pagado, acreditación de pago de impuesto foráneo)

d. Otros

3. ¿Cuáles cree que serían las modificaciones que debería realizarse, principalmente, en el inciso e) del artículo 88º de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?

Respuesta con marca "X"

a. La posibilidad de arrastrar el crédito no utilizado a otros ejercicios. **X**

b. Incorporar el método del crédito indirecto. **X**

c. Incrementar el importe de la tasa media.

d. Otros

4. Alternativamente a las modificaciones del inciso e) del artículo 88 de la Ley del IR y su Reglamento, ¿considera que la (s) solución (es) para reducir o evitar la doble imposición a los dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas, así como para simplificar el cumplimiento tributario voluntario, podría estar en alguna de las siguientes acciones?

Respuesta con marca "X"

a. Reducir el impuesto a la renta por dividendos de fuente extranjera percibidos por personas naturales domiciliadas. **X**

b. Optar por un método de exención siempre que se acredite el pago del impuesto extranjero (no se eliminaría la doble imposición económica).

c. Optar por la suscripción de más Convenios para Evitar la Doble Imposición que regulen al crédito directo e indirecto, estableciendo de manera detallada sus características y requisitos (para evitar recurrir a la legislación interna).

d. Otro:

LOS DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN EL PERÚ Y EL IMPUESTO A LA RENTA

INFORME DE ORIGINALIDAD

6%

INDICE DE SIMILITUD

6%

FUENTES DE INTERNET

1%

PUBLICACIONES

2%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

7

hdl.handle.net

Fuente de Internet

2

[Submitted to Universidad de Lima](#)

Trabajo del estudiante

3

idoc.pub

Fuente de Internet

4

www.bpaprocorp.com

Fuente de Internet

5

www.ifaperu.org

Fuente de Internet

6

es.slideshare.net

Fuente de Internet

8

vsip.info

Fuente de Internet

< 1%

W
W
W
.
S
l
i
d
e
s
h
a
r
e
.
n

et

Fuente de Internet

2%

1%

1%

1%

< 1%

< 1%

< 1%

8

vsip.info

Fuente de Internet

< 1%

9	qdoc.tips Fuente de Internet	< 1 %
10	docslide.us Fuente de Internet	< 1 %
11	revistas.ulima.edu.pe Fuente de Internet	< 1 %
12	www.scribd.com Fuente de Internet	< 1 %
13	docslide.net Fuente de Internet	< 1 %
14	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	< 1 %
15	docplayer.es Fuente de Internet	< 1 %
16	documents.tips Fuente de Internet	< 1 %
17	Submitted to Universidad Católica de Santa María Trabajo del estudiante	< 1 %
18	www.aele.com Fuente de Internet	< 1 %
19	aele.com Fuente de Internet	< 1 %

20

docs.com

Fuente de Internet

< 1 %

21

dspace.unitru.edu.pe

Fuente de Internet

< 1 %

22

dokumen.pub

Fuente de Internet

< 1 %

23

Submitted to Universidad Señor de Sipan

Trabajo del estudiante

< 1 %

24

Fabio Soares de Melo. "Percepções dos membros da Academia Brasileira de História da Enfermagem acerca dos ritos identitários institucionais", Universidade de Sao Paulo, Agencia USP de Gestao da Informacao Academica (AGUIA), 2019

Publicación

< 1 %

25

Submitted to Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados

Trabajo del estudiante

< 1 %

26

Submitted to Universidad Libre Seccional Pereira

Trabajo del estudiante

< 1 %

27

blog.pucp.edu.pe

Fuente de Internet

< 1 %

Excluir citas Activo

Excluir bibliografía Activo

Excluir coincidencias < 10 words