

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



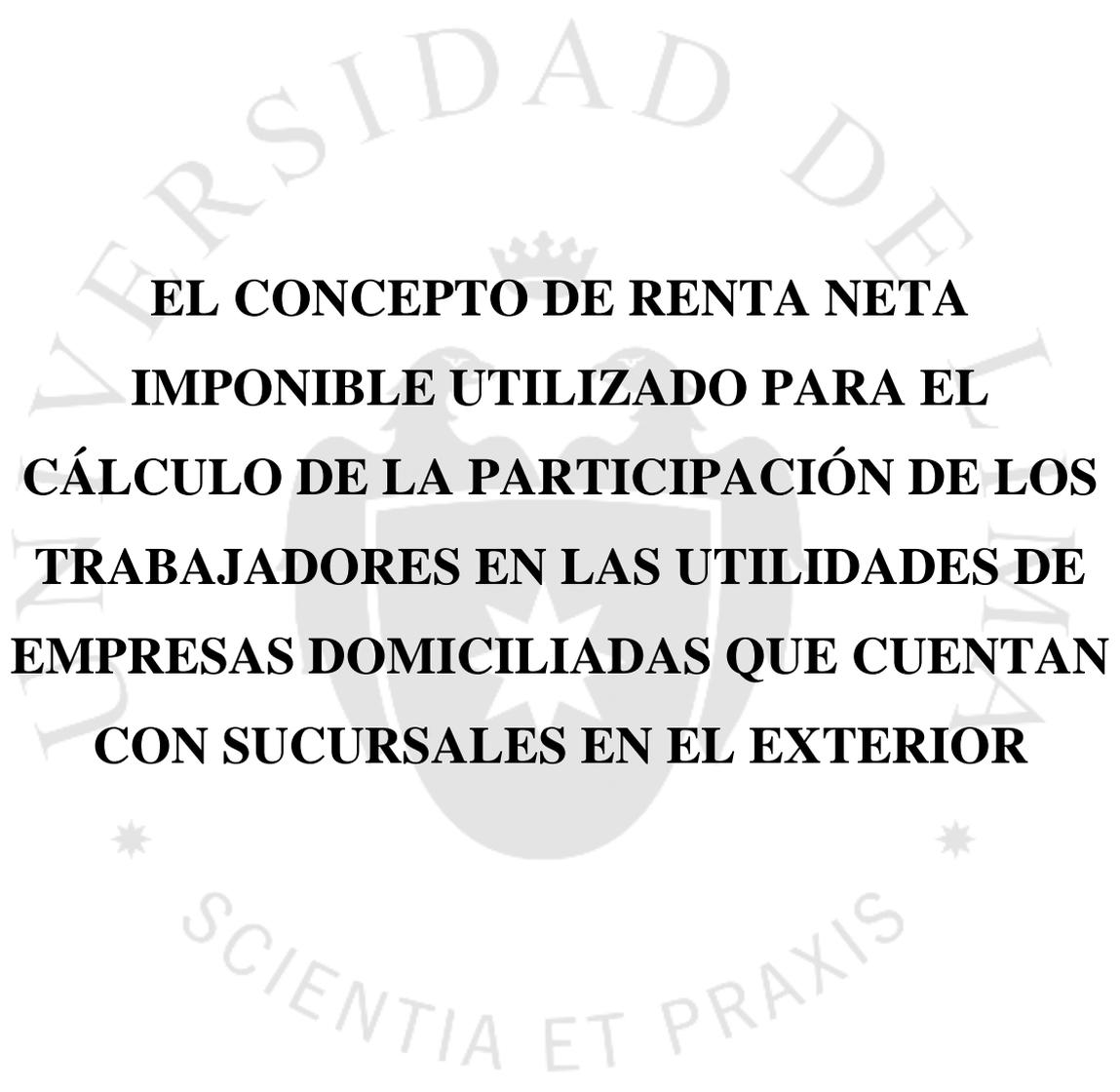
EL CONCEPTO DE RENTA NETA IMPONIBLE UTILIZADO PARA EL CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE EMPRESAS DOMICILIADAS QUE CUENTAN CON SUCURSALES EN EL EXTERIOR

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Martín Olmedo Mantilla Hidalgo
Código 19882388

Lima – Perú
Marzo de 2016





**EL CONCEPTO DE RENTA NETA
IMPONIBLE UTILIZADO PARA EL
CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS
TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE
EMPRESAS DOMICILIADAS QUE CUENTAN
CON SUCURSALES EN EL EXTERIOR**

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPÍTULO I: DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA | 3 |
| CAPÍTULO II: RÉGIMEN DE LAS SUCURSALES EN EL EXTRANJEROS DE EMPRESAS PERUANAS | 6 |
| CAPÍTULO III: DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA IMPONIBLE EN EL CASO DE EMPRESAS PERUANAS QUE CUENTAN CON SUCURSALES EN EL EXTERIOR | 8 |
| CAPÍTULO IV: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 11 |
| CONCLUSIONES | 16 |
| PROPUESTA | 17 |
| REFERENCIAS..... | 18 |
| ANEXOS..... | 19 |

INTRODUCCIÓN

Con la llegada del fin de año, también llega la inquietud de los gerentes de finanzas y de los accionistas por conocer las cifras que arrojan sus estados financieros al cierre del ejercicio. Ello es importante pues a partir de tales resultados se podrán tomar distintas decisiones, tales como los montos que se reinvertirán o los que serán distribuidos como dividendos.

Pero ellos no son los únicos expectantes. Los empleados de las empresas también están atentos a estos resultados, porque bajo determinados supuestos, la ley obliga a éstas a compartir con ellos los resultados positivos del negocio, a través del mecanismo denominado Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

En el Perú, la Participación de los Trabajadores en las Utilidades o “PTU”, como también se le conoce, es un derecho reconocido constitucionalmente, que nace del reconocimiento de la importancia del rol de los trabajadores en la productividad y crecimiento de las empresas y en la generación de riqueza en el país.

En virtud de este derecho, las empresas generadoras de rentas de tercera categoría, sujetas al régimen laboral de la actividad privada y con más de 20 trabajadores, deben compartir con ellos los resultados positivos obtenidos a lo largo de un periodo anual, expresados en términos de renta neta.

En otras palabras, la sola condición de trabajador de una empresa no origina necesariamente el derecho de percepción de la PTU, sino que para que ello suceda, es necesario que la empresa arroje una utilidad neta, antes de impuestos. Para estos efectos, las leyes laborales contemplan porcentajes mínimos de PTU, según el tipo de actividad que desarrolle la empresa empleadora.

Ahora bien, aun cuando en esencia la PTU constituye un concepto remunerativo, dado su carácter contraprestativo, las propias leyes laborales se han encargado de excluirla de dicho carácter, calificándola más bien como un concepto no remunerativo, por expresa exclusión del literal b) del artículo 19 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (Toyama, 2008, p. 329).

La implementación de este mecanismo de compensación a los trabajadores, en apariencia sencillo - una vez que se cuenta con las cifras finales de los estados financieros cerrados -, genera controversia en el caso de empresas domiciliadas que han extendido sus actividades hacia el exterior, a través de sucursales.

Como se sabe, para las leyes societarias del Perú, las sucursales son una extensión de la empresa matriz, manteniendo la misma personería jurídica. La propia Ley del Impuesto a la Renta considera como domiciliadas a las sucursales en el exterior de empresas domiciliadas peruanas.

En este contexto, existe la natural tendencia a considerar que los resultados positivos que la empresa obtiene en el exterior a través de sus sucursales, deben computarse para establecer la base de cálculo sobre la cual se aplicarán los porcentajes previstos por ley para determinar la PTU.

Incluso, existen ya pronunciamientos de la autoridad de trabajo que así lo han interpretado, partiendo de la definición legal según la cual, la PTU se calcula sobre el saldo de la renta Imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, consideramos que el tema no es pacífico, pues de la lectura de las normas laborales pertinentes - que hacen remisión expresa a las normas tributarias -, se extraen interpretaciones que colisionan con esa posición pro-trabajador.

En este trabajo, analizaremos el contenido de las normas laborales y tributarias involucradas y develaremos las incongruencias que surgen de su interpretación, a pesar que, en la práctica, las autoridades públicas competentes, así como las revistas especializadas se han alineado a un criterio que si bien termina beneficiando al trabajador, no fluye de los textos legales, generando inseguridad jurídica y confusión.

SCIENTIA ET PRAXIS

CAPÍTULO I: DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA

En el Perú, el derecho de los trabajadores de participar en las utilidades de la empresa no es reciente. Este derecho adquirió rango constitucional a través de la Constitución Política del Perú de 1933, cuyo artículo 45 estableció que el Estado favorecería un régimen de participación de los empleados y trabajadores en los beneficios de la empresa.

Posteriormente, en el Gobierno Militar de Manuel A. Odría se promulgó el Decreto Ley N° 10908 (3 de diciembre de 1948), que, recogiendo el mandato constitucional, instauró el régimen de participación en la gestión, en la propiedad y en las utilidades de la empresa, cuyas reglas variaban según la actividad económica que ésta desarrollara. Sin embargo, dichas normas fueron parcialmente derogadas en ese mismo Gobierno por la Ley N° 11672.

En la Constitución Política del Perú promulgada en 1979, también se recogió este derecho de los trabajadores. Asimismo, en los artículos 105 y 106 de la Ley N° 23407 (Ley General de Industrias), promulgada en 1982 por el Gobierno de Belaunde, se reconoció el derecho de los trabajadores a la participación de utilidades líquidas de hasta el 17%, a cambio de optar por no recibir acciones de la empresa empleadora.

A inicios de la década de los noventa, dentro del proceso de flexibilización de las leyes laborales, se dictó el Decreto Legislativo N° 677, Norma que reguló la participación en la utilidad, gestión y propiedad de los trabajadores de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría y que están sujetos al régimen laboral de la actividad privada.

Sin embargo, el desarrollo y alcance actual de la legislación sobre la PTU, se ha consolidado a partir del año 1997, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 892, Norma que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

Este Decreto Legislativo establece que los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada de empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, tienen derecho a participar en las utilidades de dichas

empresas, mediante la distribución por parte de éstas de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos.

El referido porcentaje dependerá de la actividad que desarrolle la empresa; a saber: empresas pesqueras: 10%, empresas de telecomunicaciones: 10%, empresas Industriales: 10%, empresas Mineras: 8%, empresas de Comercio al por mayor y al por menor y Restaurantes: 8%, y empresas que realizan otras actividades: 5%.

La distribución de dichos porcentajes se efectúa teniendo en cuenta los días laborados por cada trabajador (50%) y las remuneraciones de cada trabajador (50%), con un límite máximo de 18 remuneraciones mensuales vigentes al cierre del ejercicio.

El artículo 4° del referido Decreto Legislativo N° 892, señala que la PTU se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Cabe señalar que, interpretando el referido decreto, la Administración Tributaria emitió inicialmente el Informe N° 003-2006-SUNAT/2B0000, en el cual señaló que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, la base de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, que se otorga en virtud al mandato establecido por el Decreto Legislativo N° 892, estaba constituida por la renta neta imponible, que es la misma base sobre la cual se aplica la tasa del Impuesto a la Renta; agregando que para tal efecto, deberá tenerse en cuenta la naturaleza de gasto deducible de la mencionada participación en las utilidades (Congreso de la República. Dictamen PL 14524/2005-CR, 2005, p.7).

Esta interpretación trajo confusión y preocupación para los gremios de trabajadores y empresarios, pues se entendía que la base de cálculo de la PTU se determinaba luego de deducir la mencionada participación, generando ello una menor suma efectiva a distribuir entre los trabajadores.

En vista de la preocupación que generó este pronunciamiento, con fecha 28 de febrero de 2006, la Administración Tributaria emitió la Nota de Prensa N° 045-2006, dejando en suspenso el referido informe, al considerar que éste no había contemplado aspectos laborales necesarios para no perjudicar los derechos de los trabajadores (Congreso, Dictamen PL 14524/2005-CR, 2005, p.7).

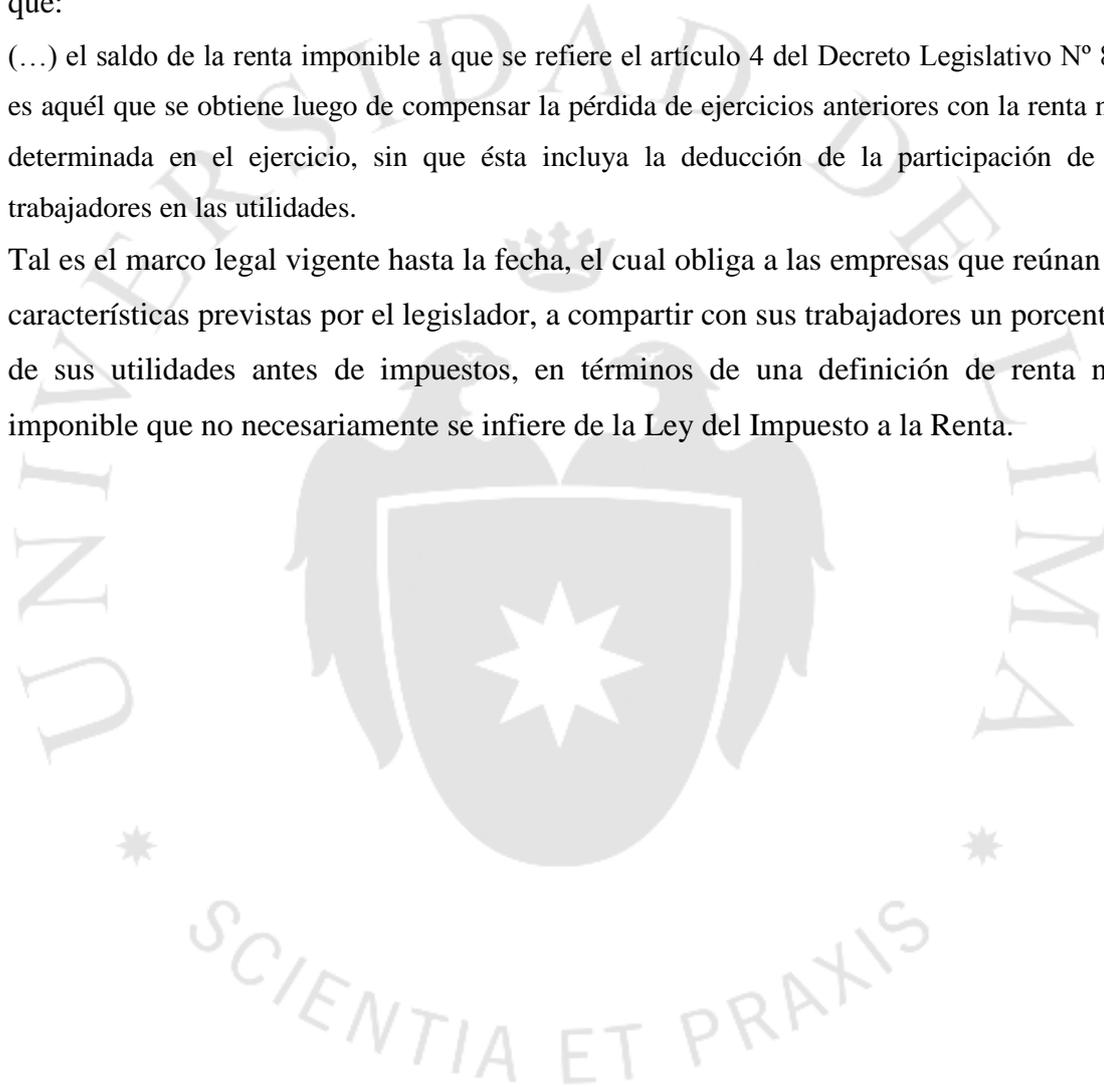
En este escenario, fue dictado el Decreto Supremo N° 003-2006-TR, el cual precisa la base sobre la que se calcularía la PTU, señalando que

(...) el saldo de la renta imponible a que se refiere el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892 es aquel que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Posteriormente, con la finalidad de otorgar rango de ley a la precisión efectuada al Decreto Legislativo N° 892, el 15 de agosto de 2006 fue publicada la Ley N° 28873, mediante la cual se dejó sin efecto el Decreto Supremo N° 003-2006-TR, y se precisó que:

(...) el saldo de la renta imponible a que se refiere el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892 es aquél que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Tal es el marco legal vigente hasta la fecha, el cual obliga a las empresas que reúnan las características previstas por el legislador, a compartir con sus trabajadores un porcentaje de sus utilidades antes de impuestos, en términos de una definición de renta neta imponible que no necesariamente se infiere de la Ley del Impuesto a la Renta.



CAPÍTULO II: RÉGIMEN DE LAS SUCURSALES EN EL EXTRANJEROS DE EMPRESAS PERUANAS

Cuando un negocio se expande y logra captar el interés de un mercado ubicado fuera de su área geográfica de influencia, usualmente busca consolidar su presencia en ese nuevo mercado, a través de distintos mecanismos o vehículos.

Uno de estos vehículos son las sucursales, que no son otra cosa que extensiones de la empresa principal, constituidas como establecimientos permanentes, secundarios y descentralizados, con el objetivo de consolidar su posición en el nuevo mercado, realizando las mismas actividades que realiza la empresa matriz.

Al respecto, el artículo 396 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (en adelante, LGS), establece que una sucursal es todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La sucursal reúne las siguientes características:

- Desarrolla actividades empresariales que son objeto social de la principal.
- Cuenta con un domicilio distinto al de la principal.
- Constituye un establecimiento secundario del de la principal.
- Carece de personería jurídica independiente.
- Cuenta con autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna.
- Tiene estabilidad y permanencia a través de un representante legal.
- Sus obligaciones son también obligaciones de la principal.
- Su patrimonio es el patrimonio de la principal, por lo que las obligaciones que contraiga serán respaldadas por todo el patrimonio de la principal.

La doctrina nacional ha desarrollado con gran claridad esta definición legal, señalando lo siguiente:

La sucursal es el medio a través del cual la actividad empresarial de la sociedad puede extenderse a lugares geográficamente distintos al de su domicilio. Es un establecimiento secundario porque si bien es habilitada para operar permanentemente, la sucursal está subordinada administrativamente a la principal. La actividad de la sucursal, a diferencia de la desarrollada por simples locales (almacenes, depósitos), no se reduce a meros actos

preparatorios o de ejecución, sino que explota las mismas actividades empresariales de la principal. Dependerá del órgano social competente decidir si la sucursal opera al mismo nivel que la principal, si se ocupa solo de cierto tipo de negocios o si le cumple desempeñar una etapa del proceso industrial, productivo o de comercialización. (Palmadera Romero, 2011, p. 677)

Ahora bien, la legislación tributaria, específicamente la Ley del Impuesto a la Renta, también se refiere a las sucursales, distinguiendo entre las sucursales en el Perú de empresas constituidas en el exterior, y aquellas ubicadas en el exterior de empresas constituidas en el Perú.

Si bien, en principio, la casa matriz y su sucursal constituyen legal y societariamente una sola persona jurídica, para efectos del Impuesto a la Renta se ha establecido expresamente una personería jurídica tributaria propia para las sucursales en el país de empresas constituidas en el exterior.

En efecto, el inciso h) del artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF y normas modificatorias (en adelante, LIR), establece que son contribuyentes del impuesto, entre otras, las personas jurídicas, considerando como tales, a las sucursales o cualquier otro establecimiento permanente en el Perú de sociedades constituidas en el exterior.

En contraste, el numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la LIR, aprobado por Decreto Supremo No. 122-94-EF y normas modificatorias, establece que la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales en el exterior establecidas por empresas constituidas en el Perú.

Para efectos de esta entrega, nos ocuparemos de este segundo tipo de sucursales, las cuales, por mandato expreso de las normas societarias antes glosadas, son una extensión sin personería jurídica autónoma de la empresa principal constituida en el Perú, y de acuerdo a las normas tributarias, constituyen sujetos domiciliados en el país que pueden generar rentas computables para la determinación del Impuesto a la Renta en nuestro país.

CAPÍTULO III: DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA IMPONIBLE EN EL CASO DE EMPRESAS PERUANAS QUE CUENTAN CON SUCURSALES EN EL EXTERIOR

Para efectos del Impuesto a la Renta, la “renta neta imponible” es un concepto que se asocia directamente a la determinación final del Impuesto, pero que no está definido de manera expresa en la LIR ni en su Reglamento.

La propia Administración Tributaria reconoce esa deficiencia en unos de sus pronunciamientos, en el que consta que para definirla debe recurrir a la Vigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la LIR, de la cual se desprende que la renta neta imponible se obtiene luego de la compensación de pérdidas correspondiente (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, [SUNAT], Informe N° 127-2005-SUNAT/200000, 2005).

En nuestra opinión, esta definición de “renta neta imponible” no es de utilidad para las empresas domiciliadas que obtienen rentas de fuente extranjera a través de sus sucursales en el exterior, las cuales son computables para la determinación de su impuesto y que solo se consideran en el último peldaño previo a la aplicación de la tasa del impuesto, y con posterioridad a la compensación de las pérdidas de fuente peruana.

Para comprender con mayor claridad nuestra posición, necesitaremos hacer el siguiente recorrido por el articulado de la LIR, el cual nos permitirá dilucidar que es lo que debe entenderse por “renta neta imponible” en este supuesto:

1. De conformidad con el artículo 6 de la LIR, 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.
2. El inciso d) del artículo 7 de esta misma norma legal, establece que se consideran domiciliadas en el país, entre otras, las personas jurídicas constituidas en el país; haciendo extensiva esa condición a sus sucursales en el exterior, por aplicación del numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la LIR.

3. Como se aprecia de las normas glosadas, las sucursales en el exterior de empresas constituidas en el Perú, se consideran domiciliadas en el país. En este sentido, los resultados que obtengan son computables para la determinación del Impuesto a la Renta de su matriz, en su calidad de fuentes productoras de renta extranjera.
4. Ahora bien, en el camino trazado por la norma legal para llegar a establecer la renta neta imponible de las empresas, es necesario en primer lugar identificar la renta bruta, la cual es definida por el artículo 20 de la LIR, como el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.
5. El referido artículo agrega que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.
6. Una vez definida la renta bruta, necesitamos deducir de ésta los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, siempre que dicha deducción no esté expresamente prohibida por esta ley. Luego de esta operación llegaremos a establecer la renta neta de tercera categoría, tal como lo prevé el artículo 37 de la LIR.
7. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 50° de la LIR, los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:
 - a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
 - b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al 50% de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

8. Finalmente, el artículo 51° de la LIR establece que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta (renta neta de fuente extranjera), la misma se sumará a la renta neta empresarial de fuente peruana determinada de acuerdo con el artículo 50° de la LIR; agregando que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.

De acuerdo a las normas expuestas, para determinar la renta imponible de fuente peruana, las empresas deberán deducir de su renta neta obtenida conforme al artículo 37 de la LIR, las pérdidas de ejercicios anteriores, de acuerdo a lo establecido en el artículo 50 antes glosado.

Sin perjuicio de ello, en caso estas empresas obtengan resultados positivos por las operaciones de sus sucursales en el exterior, calificarán a éstos como rentas de fuente extranjera, debiendo adicionarlos a la renta neta de fuente peruana a que se refiere el párrafo precedente.

Dicho resultado constituirá la “renta neta imponible” para fines del Impuesto a la Renta, sobre la cual se aplicará la tasa correspondiente a los perceptores de rentas empresariales, calculándose de esta manera el respectivo Impuesto a la Renta.

Esta definición concuerda con lo establecido por la SUNAT en el precitado Informe N° 003-2006-SUNAT/2B0000 (cuyo texto se acompaña como Anexo), en el que señala que la renta neta imponible es la base sobre la cual se aplica la tasa del Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO IV: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para establecer la base sobre la cual se aplicarán los porcentajes de participación previstos en el Decreto Legislativo N° 892, las normas laborales remiten expresamente a la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, señalan que dicha base está constituida por la “renta neta imponible” del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

Dicha redacción genera controversia en las empresas que obtienen rentas de fuente extranjera por sus sucursales del exterior, las cuales han consultado a distintas entidades públicas si dichas rentas de fuente extranjera deben considerarse o no para el cálculo de las PTU.

Es así que, ante una consulta efectuada por la Cámara de Comercio de Lima, la Autoridad de Trabajo ha procedido a emitir opinión. En efecto, luego de hacer un recorrido por las normas laborales que hemos glosado precedentemente, concluye que para dar respuesta a la consulta es necesario remitirse a las normas tributarias aplicables, precisando que éstas son los artículos 6 y 51 de la LIR.

Luego de revisar las citadas disposiciones, concluye que “(...) de una lectura conjunta de lo contenido en las normas laborales y tributarias, es posible concluir que las rentas provenientes de fuente extranjera deben considerarse para la determinación de la renta neta imponible sobre la que se calculará participación de los trabajadores en las utilidades.” (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, MINTRA, Informe N° 034-2012-MTPE/2/14, 2012).

Por su parte, la Administración Tributaria también ha sido consultada sobre el particular, emitiendo el Oficio N° 259-2011-SUNAT/200000, en el cual, si bien omitió pronunciarse sobre la consulta específica alegando que ésta no versaba sobre el sentido y alcance de las normas tributarias - sino que versaba sobre el cálculo de un concepto de índole laboral contemplado en el Decreto Legislativo N° 892 -, a continuación precisó que para fines del Impuesto a la Renta, la renta neta obtenida por las sucursales ubicadas en el extranjero de una empresa domiciliada en el Perú se agrega a la renta neta obtenida en el país, y la suma constituye la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto que corresponde a dicha empresa (SUNAT, 2011).

Como se observa, si bien esta respuesta de la Administración Tributaria no absuelve el fondo de la consulta, lo cierto es que direcciona de alguna manera al consultante a tener en cuenta que para el cálculo de las PTU debe tomarse en cuenta la renta imponible de la empresa, luego de aplicadas las rentas de fuente extranjera.

Similar criterio es seguido en sendos artículos publicados en el Informativo Caballero Bustamante y la revista Actualidad Empresarial. En el primero de ellos, se hace referencia al Oficio N° 259-2011-SUNAT/200000, al que nos hemos referido líneas atrás, y se concluye que:

Al remitir el Decreto Legislativo N° 892 a la Ley del Impuesto a la Renta, debe respetarse la forma de determinar el impuesto, como los procedimientos en ella establecidos. Por tanto, si la empresa es una entidad domiciliada en el Perú, deberá incluir en la base para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades, la renta neta generada por los establecimientos permanentes que tuviera en el extranjero, como es el caso de las sucursales. (“¿Debe incluirse en el cálculo del reparto de utilidades los ingresos obtenidos por una sucursal ubicada en el extranjero?”, 2012).

Por su parte, en el artículo “Aspectos tributarios del pago de utilidades a favor de los trabajadores” (2015), se indica que:

... para el cálculo de la base de la renta neta tributaria a efectos del cálculo de la distribución de dividendos o utilidades sí cabe considerar la renta neta de fuente extranjera; en tanto ello procede en aplicación de los artículos 6 y 51 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. (pp. I17- I20)

En este mismo artículo, incluso se hace referencia al Informe N° 034-2012-MTPE/2/14 de la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, citado precedentemente.

En nuestra opinión, las conclusiones contenidas en todos los documentos que hemos citado en los párrafos precedentes, son erradas, pues los alcances de estos pronunciamientos exceden los términos recogidos expresamente en las normas laborales glosadas.

En efecto, bajo los términos recogidos en los indicados documentos, los interpretes están partiendo de premisas que no fluyen del texto mismo de los dispositivos laborales que regulan el otorgamiento de las PTU, generando inseguridad.

Consideramos que no es posible afirmar que la remisión que hacen las normas laborales a la LIR, supone que se deban respetar las disposiciones que regulan la forma

de determinar el Impuesto a la Renta, pues no es el objetivo de estas normas liquidar dicho impuesto; sino únicamente calcular la PTU.

A continuación, sustentaremos nuestro planteamiento:

1. Como ya hemos indicado, de acuerdo al Decreto Legislativo N° 892, la PTU se calcula sobre el saldo de la renta Imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.
2. En esa misma línea, la Ley N° 28873 precisa que el saldo de la renta imponible a que se refiere el Decreto Legislativo N° 892 es aquél que se obtiene luego de compensar la pérdida de ejercicios anteriores con la renta neta determinada en el ejercicio, sin que ésta incluya la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.
3. Como se advierte, la remisión que hace el Decreto Legislativo N° 892 a la LIR, está limitada a establecer la base para el cálculo de la PTU, fijando un momento específico en la liquidación de la renta imponible. Ello mismo ocurre con la Ley N° 28873, en la cual también se hace énfasis en el referido momento: *“luego de compensar las pérdidas de ejercicio anteriores.”*
4. Dicha remisión a la LIR no está orientada a asimilar el cálculo de la base para el reparto de la PTU, al procedimiento de determinación de la renta imponible de la empresa; sino únicamente a establecer un momento referencial para tales efectos.
5. Como ya hemos indicado en este trabajo, las normas laborales que regulan la PTU, han concebido una definición del término “renta neta imponible” que difiere de la definición de dicho término que se infiere de las normas tributarias.
6. En efecto, recordemos que, para fines del Impuesto a la Renta, las empresas constituidas en el Perú determinan su renta imponible, de acuerdo al siguiente orden:
 - a) Determinan su renta neta de tercera categoría de fuente peruana (artículo 37 de la LIR).
 - b) Compensan su pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana de ejercicios anteriores, de su renta neta de tercera categoría, según corresponda al método de arrastre elegido (artículo 50 de la LIR).

c) Solo después de dicha operación, se podrán considerar los resultados arrojados por las rentas de fuente extranjera, de modo que si existiera un resultado positivo (renta neta de fuente extranjera), el mismo se adicionará a la renta neta empresarial de fuente peruana (artículo 51 de la LIR).

7. Ahora bien, de acuerdo al texto de las normas laborales glosadas, el saldo de la renta neta imponible del ejercicio a la que se aplica el porcentaje para el cálculo del PTU, es aquel determinado después de haber compensado las pérdidas de tercera categoría de fuente peruana de ejercicios anteriores; debiendo precisar que de acuerdo al procedimiento previsto en la LIR, dicho momento es distinto y anterior a aquel en que las rentas de fuente extranjera del ejercicio son sumadas a las rentas netas de fuente peruana; tal como se demuestra en el siguiente flujo:

RENTA NETA DE TERCERA CATEGORÍA DE FUENTE PERUANA (ART. 37 LIR)

(-) **PÉRDIDA NETA TOTAL DE TERCERA CATEGORÍA DE FUENTE PERUANA**

RENTA NETA EMPRESARIAL DE FUENTE PERUANA (ART. 50 LIR)

(+) **RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA (ART. 51 LIR)**

RENTA NETA IMPONIBLE

8. Reiteramos que de acuerdo a las normas laborales analizadas, la base de cálculo de la PTU se obtiene después de haber compensado las pérdidas de tercera categoría de fuente peruana de ejercicios anteriores; no existiendo disposición alguna que establezca que dicha base esté constituida por renta imponible resultante luego de adicionar las rentas de fuente extranjera, conforme al artículo 51 de la LIR.

9. Adicionalmente, se debe considerar que nuestra legislación tributaria solo contempla la posibilidad de compensar pérdidas de fuente peruana contra

renta neta de tercera categoría de fuente peruana, de modo que no es posible ubicar a la base de cálculo de las PTU en un momento posterior a dicha compensación; más aún si las rentas de fuente extranjera no son categorizables.

10. En consecuencia, de la propia literalidad de las normas laborales que regulan el cálculo de la PTU, puede concluirse que el saldo de la renta neta imponible a que estas se refieren, NO incluye los resultados que pudieran generar las sucursales en el exterior u otro tipo de rentas de fuente extranjera.



CONCLUSIONES

Luego del análisis de la problemática que envuelve la determinación de la base de cálculo de las PTU, podemos concluir lo siguiente:

- Para las empresas que obtienen rentas de fuente extranjera, las normas laborales que regulan la PTU han creado un concepto de “renta neta imponible” distinto al que se infiere de la Ley del Impuesto a la Renta.
- En efecto, el particular mecanismo legal previsto para determinar la base de cálculo de las PTU (que exige que se calculen antes de deducir el pago del Impuesto a la Renta, no obstante, su carácter de gasto deducible), impide que el concepto de “renta neta imponible” a que se refieren las normas laborales pueda asimilarse al concepto de “renta neta imponible” que fluye de la LIR.
- Del propio texto de las normas laborales glosadas se advierte que la base de cálculo de las PTU es la renta neta de la empresa antes de adicionar las rentas de fuente extranjera, pues tales normas se refieren expresamente a la renta neta imponible *“luego de haber compensado las pérdidas de ejercicios anteriores”*.
- Contrariamente a los pronunciamientos oficiales, opiniones y otras publicaciones efectuadas sobre la materia, estamos en condiciones de afirmar que las normas legales vigentes no admiten la posibilidad que se incluya dentro de la base de cálculo de las PTU, a las rentas obtenidas por sucursales en el exterior de empresas peruanas (fuente extranjera).

PROPUESTA

En nuestra opinión, es justo que las empresas compartan con sus trabajadores los resultados de su gestión al final de cada año, y consideramos que para tales efectos éstas deben incluir los resultados positivos obtenidos por sus sucursales en el exterior, toda vez que tales sucursales no son otra cosa que una extensión de la empresa principal, que ejecuta sus actividades con igualdad de funciones y objetivos empresariales; encontrándose sometida a la subordinación y control de su matriz.

En este orden de ideas, proponemos la emisión de una norma con rango de ley que sustituya el texto del artículo 2 de la Ley 28873, por el siguiente:

“Artículo 2.- Precisa el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892

Precísase que el saldo de la renta imponible a que se refiere el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892, es aquél que se obtiene luego de adicionar a la renta neta de fuente peruana determinada en el ejercicio, sin incluir la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades, los resultados a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta, de ser el caso.”

Somos de opinión que el texto legal propuesto se adecua a la finalidad de nuestro planteamiento, pues:

- Excluye de la base de cálculo de la PTU la deducción de dicha participación.
- Contempla la inclusión en el cálculo de las rentas de fuente extranjera.
- Permite dotar al término “renta neta imponible” utilizado en la norma laboral, de un contenido que se adecua a lo que establece la LIR.

REFERENCIAS

- Aspectos tributarios del pago de utilidades a favor de los trabajadores. (marzo del 2015). *Actualidad Empresarial*, (322), I17- I20.
- Congreso de la República. Dictamen del Proyecto de Ley N° 14524/2005-CR. (2005). Recuperado de:
[http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/8ec93bb56fdf38a305257430006d9627/\\$FILE/14524DCMAY250506.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_condoc_2001.nsf/d99575da99ebf305256f2e006d1cf0/8ec93bb56fdf38a305257430006d9627/$FILE/14524DCMAY250506.pdf)
- ¿Debe incluirse en el cálculo del reparto de utilidades los ingresos obtenidos por una sucursal ubicada en el extranjero? (2012). *Informativo Caballero Bustamante*. Recuperado de <http://www.caballeroabustamante.com.pe/plantilla/2012/Debe-incluirse-en-el-calculo-del-reparto-de-utilidades-los-ingresos-obtenidos-por-una-sucursal-ubicada-en-el-extranjero.pdf>
- Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. Dirección General de Trabajo. Informe N° 034-2012-MTPE/2/14. (2012).
- Palmadera Romero, D. (2011). *Manual de la Ley General de Sociedades* (2.^a ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Informe N° 127-2005-SUNAT/200000. (2005). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1272005.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Oficio N° 259-2011-SUNAT/200000. (2011). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/o259-2011.pdf>
- Toyama Miyagusuku, J. (2008). Los contratos de trabajo y otras instituciones del derecho laboral. Lima: Gaceta Jurídica.



ANEXO 1: REPRODUCCIÓN DEL TEXTO DEL INFORME N°

003-2006-SUNAT/2B0000

INFORME N° 003-2006-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas dispuesta por el Decreto Legislativo N° 892, se consulta si sumando el importe indicado en la casilla 484 "Resultado antes de Participaciones - Utilidad" de la declaración Pago Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, con los que se indican en las casillas 103 "Adiciones para determinar la renta imponible" y 105 "Deducciones para determinar la renta imponible" se obtiene "el saldo de la renta Imponible del ejercicio gravable".

BASE LEGAL:

Decreto Legislativo N° 892 (1), que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, modificado por la Ley N° 28484 (2).

ANÁLISIS:

En principio, entendemos que la consulta se encuentra dirigida a que se señale cuál es la base de cálculo para establecer la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas que se otorga en virtud al mandato establecido por el Decreto Legislativo N° 892, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (3).

Al respecto, el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 892, establece que la participación en las utilidades a que se refiere el artículo 2° del referido Decreto Legislativo, se calculará sobre el saldo de la renta Imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdida de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

El artículo 10° del mencionado Decreto Legislativo dispone que la participación en las utilidades fijadas en el mismo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

De las normas glosadas fluye que la participación bajo análisis se calcula aplicando el porcentaje que corresponda, según el caso (4), sobre la renta neta imponible determinada de conformidad con las normas del Impuesto a la Renta, la cual resulta luego de efectuada la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, entre otros.

Ello se sustenta en que la renta neta Imponible determinada de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta a que se alude en la norma bajo análisis es una sola,

tanto para el cálculo de dicho Impuesto como para el de la participación de los trabajadores, pues de haberse querido dar algún significado distinto al que le es propio a dicho término en el régimen del Impuesto a la Renta, ello se hubiese señalado expresamente.

Por lo tanto, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se calcula sobre la renta neta imponible, es decir, sobre el monto al cual se aplica la tasa

del Impuesto a la Renta; siendo, a su vez ese mismo monto un gasto deducible para determinar dicha renta neta imponible (5).

De lo arriba previsto tenemos que, para efectos de obtener la "Renta Neta Imponible" sobre la cual se calculará la participación de los trabajadores, no debe considerarse la casilla 486 "Distribución legal de la Renta" del Estado de Ganancias y Pérdidas consignado en la Declaración Jurada, debiendo realizarse su cálculo de la siguiente manera (6):

| Resultado antes de participación (Casilla 484) | Distribución legal de la renta (Casilla 486) | Adiciones (Casilla 103) | Deducciones (Casilla 105) | Pérdida de ejercicios anteriores (Casilla 108) | Inversión en la Amazonia (Casilla 150) | Renta Neta Imponible (Casilla 110) |
|--|--|-------------------------|---------------------------|--|--|------------------------------------|
| a | | +b | -c | -d | -e | = x |

$$\text{Renta Neta Imponible (X)} = \frac{a + b - c - d - e}{1 + \%}$$

Así, una vez determinada la Renta Neta Imponible ("X"), sobre dicho importe se apli-

cará el porcentaje de participación, correspondiente, obteniendo así la participación de los trabajadores, que deberá consignarse en la casilla 486 de la Declaración Jurada. De tal manera que la información que se reporte en la Declaración Jurada sea como sigue:

| Resultado antes de participación (Casilla 484) | Distribución legal de la renta (Casilla 486) | Adiciones (Casilla 103) | Deducciones (Casilla 105) | Pérdida de ejercicios anteriores (Casilla 108) | Inversión en la Amazonia (Casilla 150) | Renta Neta Imponible (Casilla 110) |
|--|--|-------------------------|---------------------------|--|--|------------------------------------|
| | | | | | | |

CONCLUSIÓN:

Para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, la base de cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, que se otorga en virtud al mandato establecido por el Decreto Legislativo N° 892, está constituida por la Renta Neta Imponible, que es la misma base sobre la cual se aplica la tasa del Impuesto a la Renta. Para tal efecto, deberá tenerse en cuenta la naturaleza de gasto deducible de la mencionada participación en las utilidades.

NOTAS

(1) Publicado el 11.11.1996.

(2) Publicada el 13.01.2005.

(3) Ello sin perjuicio de las condiciones que deben cumplirse para su deducibilidad en un determinado ejercicio.

(4) El artículo 2° del aludido Decreto Legislativo dispone que los trabajadores de las empresas comprendidas en el mismo participan en las utilidades de las empresas, mediante la distribución por parte de ésta de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. El porcentaje referido es como sigue:

Empresas pesqueras 10%

| | |
|---|-----|
| Empresas de telecomunicaciones | 10% |
| Empresas industriales | 10% |
| Empresas mineras | 8% |
| Empresas de comercio al por mayor y al por menor y restaurantes | 8% |
| Empresas que realizan otras actividades | 5% |

(5) La naturaleza de gasto deducible de la participación en las utilidades de los trabajadores ha sido sostenida por la Intendencia Nacional Jurídica en el Informe N° 305-2002-SUNAT/K00000 (disponible en la página web de la SUNAT), al analizar la aplicación del inciso v) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta entonces vigente, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicado el 14.04.1999 y normas modificatorias. Tal naturaleza ha sido confirmada por lo dispuesto en la Cuadragésimo Segunda Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 173-2004-EF, publicado el 08.12.2004 y normas modificatorias, y el segundo párrafo del inciso q) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el artículo 13° del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicado el 05.10.2004.

(6) Para efecto de la acución que se utilizará a continuación se parte de la premisa que la única distribución legal de renta que esta obligada a realizar la empresa es la participación de los trabajadores. ■

**ANEXO 2: COPIA DEL INFORME N° 034-2012-MTPE/2/14
DEL 26 DE SETIEMBRE DE 2012**



CARGO



PERU Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo

Trabajo Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo

"Año de la Integración Nacional y el Reconocimiento de Nuestra Diversidad"
"Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú"

INFORME N° 034 -2012-MTPE/2/14

Para: José Rosas Bernedo
Gerente General
Cámara de Comercio de Lima

De: Dr. Christian Sánchez Reyes
Director General de Trabajo

Fecha: 26 de septiembre de 2012

Asunto: Consulta sobre forma de cálculo del monto que corresponde a los trabajadores por concepto de participación en las utilidades de las empresas



Referencia: RMP-0000108975-2012-MTPE/4.3

Tengo el agrado de dirigirme a usted, a fin de poner en su conocimiento la opinión técnica solicitada por la Cámara de Comercio de Lima (en adelante, CCL), sobre la inclusión de las rentas de fuente extranjera en la renta neta imponible para el cálculo de la participación en las utilidades de los trabajadores.

ANÁLISIS

Naturaleza de la participación en las utilidades

La Constitución Política del Perú señala en su artículo 29º que el Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar de las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación.

La participación en las utilidades es "el reparto entre los trabajadores, de modo directo o indirecto, de una porción determinada de la renta obtenida por las empresas en un periodo determinado". En líneas generales, esta forma de participación consiste en detraer cierto porcentaje de las rentas empresariales para su reparto en forma directa entre los trabajadores. Cabe señalar que tal como está previsto dicho derecho en nuestra Constitución, nos encontramos ante un derecho individual de configuración legal, pues corresponde a las normas legales establecer el monto del mismo, los requisitos para acceder al mismo, entre otros aspectos².

¹ BARBAGELATA, Héctor Hugo. *Participación de los trabajadores en América latina*. En: Revista de Derecho Laboral No 165, Montevideo, enero-marzo 1992.p.2

² BLANCAS BUSTAMANETE, Carlos. *La Cláusula de Estado Social en la Constitución: Análisis de los derechos fundamentales laborales*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2011, p. 563-565.

En 1996, se dictó el Decreto Legislativo N° 892 que efectuó precisiones en materia de reparto de utilidades, como lo son el tratamiento que debe darse a las pérdidas acumuladas en ejercicios anteriores respecto de las utilidades actuales, estableciendo que son deducibles hasta en 4 ejercicios sucesivos, señalándose también los topes del beneficio.

Teleológicamente, el reparto de utilidades tiene por objeto buscar la identificación de los trabajadores con la empresa y por ende el aumento de la producción y productividad de sus centros de trabajo; participando de un porcentaje de la riqueza generada por la empresa, respecto de la cual la labor de los trabajadores toma un rol determinante.

Normas aplicables para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa

El artículo 1° del Decreto Legislativo N° 892 dispone que los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada tienen derecho a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

En ese sentido, acorde al artículo 4° del mencionado decreto legislativo, la participación de los trabajadores en las utilidades se calculará sobre el saldo de la renta imponible del ejercicio gravable que resulte después de haber compensado pérdidas de ejercicios anteriores de acuerdo con las normas del impuesto a la renta. No obstante, el artículo 2° de la Ley N° 28873, que deja sin efecto el Decreto Supremo N° 003-2006-TR y precisa el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892, delimita dicha disposición indicando que para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, las pérdidas de los ejercicios anteriores se compensarán con la renta neta determinada en el ejercicio actual, sin incluir la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades.



Habiendo señalado ello, debemos remitirnos a las normas tributarias aplicables para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades; a fin de responder la consulta planteada.

¿Qué rentas se toman en cuenta para calcular la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa?

Tomando en cuenta que la participación de los trabajadores se calcula sobre la renta imponible del ejercicio gravable (luego de haber compensado las pérdidas del ejercicio correspondiente), es preciso determinar qué conforma dicha renta imponible. Para ello, es menester revisar los artículos 6° y 51° de la LIR.

El artículo 6° de la LIR establece que la totalidad de rentas gravadas que obtengan los contribuyentes domiciliados en el Perú³ se encuentran sujetas al Impuesto a la Renta; en este caso, las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, de encontrarse domiciliadas en el país, tributarán por todas las rentas que ellas generen, sean de fuente peruana o de fuente extranjera.

³ Conforme los criterios que establecen las disposiciones de la LIR



"Año de la Integración Nacional y el Reconocimiento de Nuestra Diversidad"
"Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú"

Lo anterior concuerda con el artículo 51° de la LIR, que precisa que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera y, únicamente, si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta empresarial de fuente peruana.

Siendo así, la sumatoria de a) la renta empresarial de fuente peruana y b) la renta neta de fuente extranjera de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, dará como resultado la renta imponible del ejercicio gravable sobre la cual se calculará la participación de los trabajadores.

CONCLUSIÓN

De esta manera, de una lectura conjunta de lo contenido en las normas laborales y tributarias, es posible concluir que las rentas provenientes de fuente extranjera deben considerarse para la determinación de la renta neta imponible sobre la que se calculará participación de los trabajadores en las utilidades.

Sin otro particular, quedo de Ud. atentamente,




CHRISTIAN SANCHEZ REYES
Director General de Trabajo
Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo

ANEXO 3: COPIA DEL OFICIO N° 259-2011-SUNAT/200000

"Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú"
"Año del Centenario de Machu Picchu para el mundo"

OFICIO N.° 259-2011-SUNAT/200000

Lima, 13 de Mayo de 2011

Señor
GUILLERMO ENRIQUE FUSTAMANTE IRIGOIN
Director General de Inspección de Trabajo
Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo
Presente

Ref.: Oficio N.° 751-2011-MTPE/2/16

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual su Despacho consulta si, tratándose de una empresa domiciliada en el Perú que tiene sucursales en otros países, la renta anual obtenida en el extranjero se suma a aquella lograda en el país, a efecto del cálculo que corresponde efectuar para la distribución de utilidades a los trabajadores.

Sobre el particular, cabe señalar que, de conformidad con el artículo 93° del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽¹⁾, las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Agrega el citado artículo que las consultas que no se ajustan a lo antes establecido serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

Como puede apreciarse, la SUNAT se encuentra imposibilitada de absolver la consulta formulada, toda vez que no versa sobre el sentido y alcance de las normas que implique la interpretación de la legislación tributaria, sino que es una consulta que versa sobre el cálculo de un concepto de índole laboral contemplado en el Decreto Legislativo N.° 892⁽²⁾.

Sin perjuicio de lo antes señalado, se brinda los siguientes alcances de carácter tributario:

- El artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁽³⁾ dispone que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que

¹ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

² Publicado el 11.11.1996, y normas modificatorias. Norma que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

³ Aprobado por el Decreto Supremo N.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

obtengan los contribuyentes que, conforme con las disposiciones de dicho TUO, 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.

- Es importante tener en cuenta lo dispuesto en el numeral 3 del inciso a) del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁴, el cual señala que la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país.
- Adicionalmente, el artículo 51° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta indica que los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de dicho TUO. Añade que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable para determinar el impuesto.
- Por su parte, de acuerdo con el artículo 55° del mencionado TUO, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.
- De las normas expuestas, se tiene que, para fines del Impuesto a la Renta, la renta neta obtenida por las sucursales ubicadas en el extranjero de una empresa domiciliada en el Perú se agrega a la renta neta obtenida en el país, y la suma constituye la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto que corresponde a dicha empresa.

Es propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,

ORIGINAL FIRMADO POR

RICARDO ARTURO TOMA OYAMA

Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos

aqca

⁴ Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.

**ANEXO IV: COPIA DEL INFORME N° 127-2005-
SUNAT/200000**



SUMILLA:

Si en un ejercicio determinado, luego de efectuada la compensación de las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya empezó a computarse se agotan las mismas (sea porque éstas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación) y resulta un saldo de renta neta de dicho ejercicio, el límite de la compensación de la pérdida generada en otros ejercicios que aún no han comenzado a compensarse, se calculará sobre la renta neta de tercera categoría determinada en el mismo ejercicio, antes de la compensación de las pérdidas que se utilizan en primer orden.

INFORME N° 127-2005-SUNAT/2B0000**MATERIA:**

Se plantea el supuesto de contribuyentes que tienen simultáneamente pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya ha empezado a computarse y pérdida generada en otro ejercicio que aún no ha comenzado a compensarse; habiéndose optado respecto de esta última pérdida por el sistema de compensación de pérdidas a que se refiere el inciso b) del artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, se consulta si el límite de la compensación a que se refiere dicho inciso se calculará sobre la renta neta de tercera categoría determinada en el ejercicio por el cual se efectúa la compensación, antes de la aplicación de la pérdida acumulada hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya empezó a computarse o sobre el saldo de dicha renta neta determinado luego de la compensación de la referida pérdida acumulada.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁽¹⁾ y norma modificatoria.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF⁽²⁾ y normas modificatorias.
- Decreto Supremo 134-2004-EF⁽³⁾, que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

ANÁLISIS:

Conforme al sistema de compensación de pérdidas regulado en el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país pueden compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

En relación con dicho sistema de compensación de pérdidas, el numeral 1 del inciso b) del artículo 29° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, de obtenerse renta neta positiva en el ejercicio, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores se deberán compensar hasta el cincuenta por ciento de la renta neta de tercera categoría; y que los saldos no compensados serán considerados como la pérdida neta compensable del ejercicio que podrá ser arrastrada a los ejercicios siguientes.

Por su parte, el numeral 1) de la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 134-2004-EF dispone que las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003, inclusive, cuyo plazo de cuatro ejercicios hubiera empezado a computarse, se compensarán en primer orden a fin de hallar la pérdida neta compensable del ejercicio; y que tales pérdidas se registrarán por las normas bajo las cuales surgieron,

compensándose sobre el 100% de las rentas netas futuras que se generen desde el 2004, hasta que las mismas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación, lo que ocurra primero.

El numeral 2) de la misma Disposición Transitoria establece que las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo de cuatro ejercicios no hubiera empezado a computarse, podrán compensarse de acuerdo a alguno de los sistemas previstos en el artículo 50° de la Ley, a partir del agotamiento de las pérdidas que hubieran empezado a computarse conforme al numeral anterior; y que la opción del sistema de compensación elegido para las pérdidas antes referidas, y en tanto éstas no se hayan agotado, será aplicable para las nuevas pérdidas que se generen desde el 2004 en adelante.

Como fluye de las normas glosadas, el sistema de compensación de pérdidas regulado en el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, permite que los contribuyentes domiciliados en el país puedan compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana generada en un ejercicio gravable, hasta agotar su importe, con las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores, pero sólo hasta el cincuenta por ciento de tales rentas netas en cada ejercicio.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo de compensación de cuatro ejercicios ha empezado a computarse, se aplican en primer orden a fin de hallar la pérdida neta compensable del ejercicio; rigiéndose tales pérdidas por las normas bajo las cuales se generaron, esto es, se compensarán sobre el 100% de las rentas netas que se generen desde el 2004, hasta que las mismas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación, lo que ocurra primero.

En cuanto a las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo de cuatro ejercicios no hubiera empezado a computarse, es factible que se opte por compensar las mismas de acuerdo al sistema previsto en el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, compensación que sólo se aplicará a partir del agotamiento de las pérdidas referidas en el párrafo precedente (sea porque éstas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación).

Ahora bien, como se señaló precedentemente, el sistema de compensación de pérdidas regulado en el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, permite que se pueda compensar la pérdida neta total de tercera categoría con hasta el cincuenta por ciento de las rentas netas de tercera categoría que se obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.

Al respecto, el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por Ley y señala, con carácter enunciativo⁽⁴⁾, diversos conceptos deducibles.

Así, se puede afirmar que la renta neta está constituida por el importe resultante de deducir de la renta bruta⁽⁵⁾ los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital; en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.

Debe tenerse en cuenta que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se parte del monto que se hubiera registrado como utilidad (o pérdida) contable antes del impuesto según los Estados Financieros del contribuyente, por lo que es necesario que se efectúen ajustes a dicho monto para encontrar la renta neta.

En efecto, el resultado contable (utilidad o pérdida) antes del impuesto no coincide necesariamente con la renta neta, por lo que se requiere efectuar los ajustes antes mencionados a través de las adiciones y deducciones respectivas.



Cabe indicar que, luego de haber determinado la renta neta y con la finalidad de encontrar la renta neta imponible⁽⁶⁾, se debe compensar la pérdida tributaria registrada en ejercicios anteriores, si la hubiera⁽⁷⁾.

A mayor abundamiento, es del caso señalar que en el contexto del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 29° de su Reglamento, en los que se alude a la "renta neta de tercera categoría" al regularse los dos sistemas de compensación de pérdidas, dicha expresión denota una sola acepción, toda vez que en el mismo contexto normativo tal expresión no puede tener dos significados distintos.

Por lo tanto, en dicho contexto, debe entenderse que la expresión en cuestión, únicamente puede significar renta neta de tercera categoría *antes de la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores*, cualquiera sea el sistema de compensación de pérdidas por el que se haya optado. Si la intención hubiera sido darle, bajo tal contexto normativo, más de un sentido a dicha terminología, ello se habría señalado expresamente en la norma.

En ese sentido, para efecto del sistema de compensación de pérdidas regulado en el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el límite de la compensación a que se refiere dicho inciso se calculará sobre la renta neta de tercera categoría determinada en el ejercicio por el cual se efectúa la compensación, antes de la aplicación de la pérdida generada en ejercicios anteriores.

Lo señalado en el párrafo precedente es de aplicación incluso tratándose de contribuyentes que tengan simultáneamente pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya ha empezado a computarse (las cuales se aplican en primer orden), y pérdida generada en otro ejercicio (hasta el ejercicio 2003 u otro posterior, según el caso) que aún no ha comenzado a compensarse, y que hayan optado respecto de esta última pérdida por el sistema a que se refiere el inciso b) del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁸⁾.

En tal virtud, en el supuesto anterior, si en un ejercicio determinado, luego de efectuada la compensación de las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya empezó a computarse se agotan las mismas y resulta un saldo de renta neta de dicho ejercicio, el límite de la compensación de la pérdida generada en otros ejercicios que aún no han comenzado a compensarse, se calculará sobre la renta neta de tercera categoría determinada en el mismo ejercicio, antes de la compensación de las pérdidas que se utilizan en primer orden.

CONCLUSIÓN:

Si en un ejercicio determinado, luego de efectuada la compensación de las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo para su compensación ya empezó a computarse se agotan las mismas (sea porque éstas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación) y resulta un saldo de renta neta de dicho ejercicio, el límite de la compensación de la pérdida generada en otros ejercicios que aún no han comenzado a compensarse, se calculará sobre la renta neta de tercera categoría determinada en el mismo ejercicio, antes de la compensación de las pérdidas que se utilizan en primer orden.

Lima, 17.6.2005

ORIGINAL FIRMADO POR
PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)

(1) Publicado el 8.12.2004.

(2) Publicado el 21.9.1994.

(3) Publicado el 5.10.2004.

(4) En efecto, la relación de gastos calificados como deducibles contemplada en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta no tiene el carácter de taxativa, admitiéndose cualquier otro concepto que cumpla con las condiciones dispuestas en el enunciado introductorio del primer párrafo del artículo 37° del aludido TUO antes citado.

(5) Conforme a lo establecido en el artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Añade que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

(6) Término utilizado en el Formulario Virtual N° 654, generado por el Programa de Declaración Telemática (PDT) -Renta Anual 2004- Tercera Categoría e ITF, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 19-2005/SUNAT, publicada el 21.1.2005.

Asimismo, se alude a dicho término en la Vigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual precisa que las Instituciones Financieras que condonen durante el presente ejercicio económico o el siguiente, créditos agropecuarios que se encuentren acogidos al Programa de Rescate Financiero Agropecuario, podrán deducir de su renta bruta para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2002, hasta el cincuenta por ciento del importe condonado hasta un límite del diez por ciento de su **renta neta imponible** luego de efectuada la compensación de pérdidas correspondiente.

(7) Debe tenerse en cuenta que pueden existir normas que establezcan que se efectúen algunas deducciones luego de compensadas las pérdidas.

(8) Toda vez que este sistema de compensación supone la aplicación de un límite del cincuenta por ciento de la renta neta de tercera categoría del ejercicio en que se compensa, concepto que -como ya se indicó- se determina antes de la aplicación de la pérdida generada en ejercicios anteriores, sin que se haya previsto normativamente excepción alguna o un tratamiento distinto para el supuesto materia de comentario.

ncf
52-A0266-D5
IMPUESTO A LA RENTA – Arrastre de pérdidas.
DESCRIPTOR:
II. IMPUESTO A LA RENTA
7. RENTAS DE TERCERA CATEGORÍA
7.1 Rentas de tercera categoría
7.1.2. Deduciones

