

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



HERRAMIENTAS LEGALES PARA ENFRENTAR SUPUESTOS DISCRIMINATORIOS PARA SUCURSALES DE EMPRESAS NO DOMICILIADAS RESPECTO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS

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

Juan Carlos Arana Huayta

Código 26162772

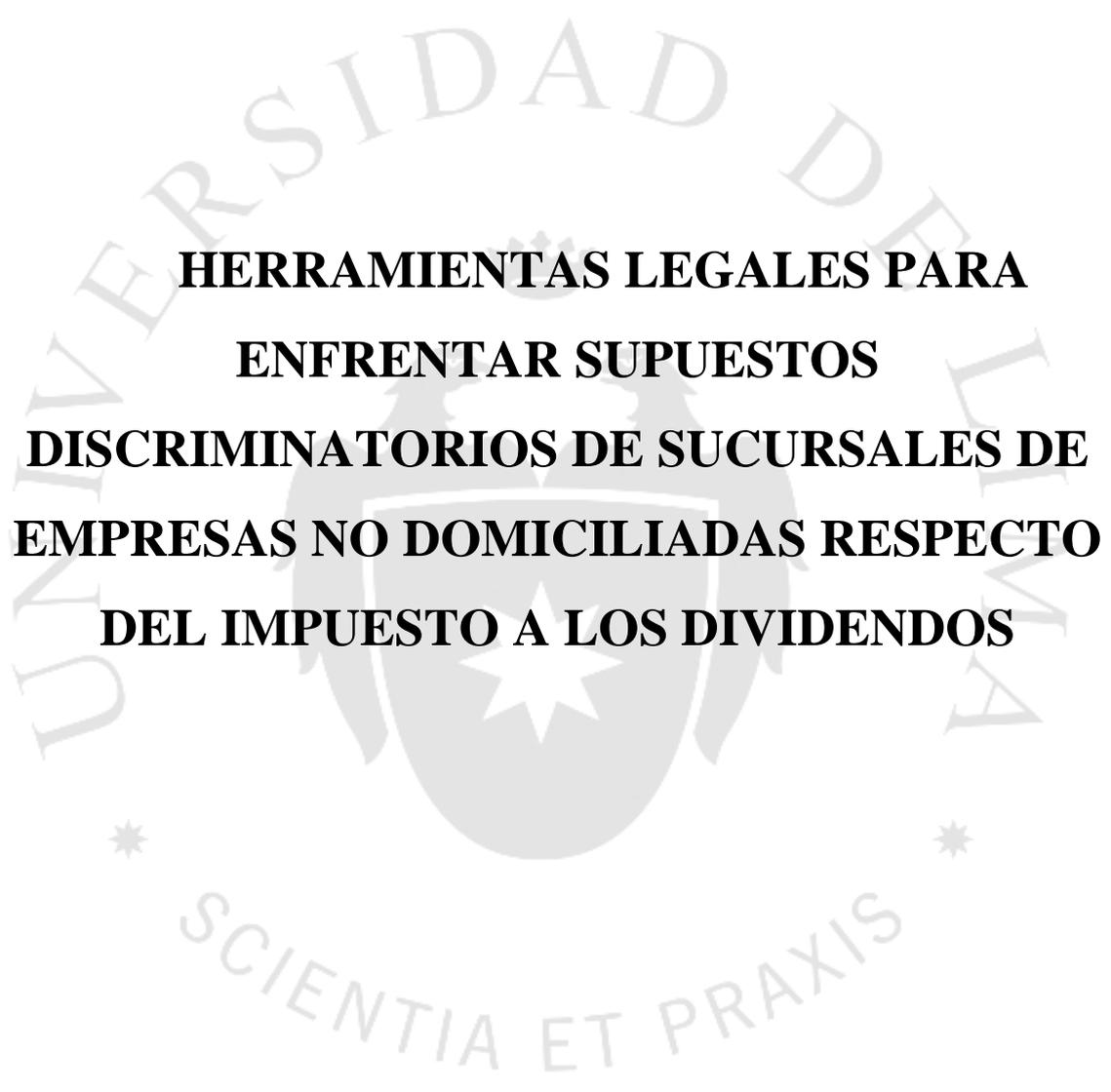
Asesor

Renée Villagra

Lima – Perú

Setiembre de 2019





**HERRAMIENTAS LEGALES PARA
ENFRENTAR SUPUESTOS
DISCRIMINATORIOS DE SUCURSALES DE
EMPRESAS NO DOMICILIADAS RESPECTO
DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS**

A mi abuela por su simpleza ejemplar, a mi madre por su comprensión eterna, a mi esposa por acompañar mis sueños y a mis dos hijos que me dan la energía para vivir.

TABLA DE CONTENIDO

HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	6
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
CAPÍTULO I: RELACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD CON EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDO EN EL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE	13
CAPÍTULO II: FUENTES LEGALES QUE INVOCAN LA DISCRIMINACIÓN COMO SITUACIONES ADVERSAS	17
CAPÍTULO III: PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN SEGÚN EL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE VS EL MODELO DE LA COMUNIDAD ANDINA	20
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE SUCURSALES DE EMPRESAS NO DOMICILIADAS RESPECTO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS	24
CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 24° DEL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE AL PROBLEMA PLANTEADO	34

CAPÍTULO VI: COMENTARIOS AL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDOS EN LOS CONVENIOS FIRMADOS POR EL ESTADO PERUANO.....	44
CAPÍTULO VII: OTRAS FORMAS LEGALES DE ENFRENTAR LA DISCRIMINACIÓN FISCAL.....	46
CONCLUSIONES	49
REFERENCIAS.....	52



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1_Estructura del Principio de No Discriminación de los Convenios de la CAN y OCDE	23
Tabla 4.1_Evolución del sistema fiscal a los dividendos en el país	28
Tabla 5.1 Convenios firmados por el Perú bajo el modelo OCDE.....	37
Tabla 5.2_Convenios firmados por el Perú bajo el modelo OCDE.....	41
Tabla 5.3_Tributación de una sucursal (Establecimiento Permanente).....	43
Tabla 7.1_Controversias en el CIADI	48



HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente trabajo de investigación nos dedicaremos a identificar herramientas legales que sirvan de ayuda a las sucursales de empresas no domiciliadas, cuando intenten resolver las dos (2) situaciones fiscales siguientes contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante LIR), en la parte que regula el Impuesto a los Dividendos:

1. La oportunidad que exige la Ley del Impuesto a la Renta para hacer efectivo el pago del impuesto exigido a las sucursales en el Perú de empresas no domiciliadas.
2. La forma de cálculo de dicha obligación tributaria, cuya base imponible de acuerdo a la interpretación de la Administración Tributaria, viene siendo la renta neta de la sucursal, sin considerar Pérdidas Tributarias válidamente concebidas en ejercicio anteriores.

Para el cabal desarrollo de nuestro trabajo podríamos considerar las dos premisas anteriores, como tratamientos tributarios diferenciados que se exige a las sucursales de compañías no domiciliadas, frente al tratamiento de sociedades constituidas en el Perú u otras personas jurídicas reconocidas según el artículo 14° de la LIR (Contribuyentes del Impuesto), lo cual a nuestro juicio genera un trato desigual o discriminatorio.

En efecto, de acuerdo con lo señalado por el artículo 6° de la LIR, los contribuyentes que se consideran domiciliados en el país tributan por la totalidad de sus rentas obtenidas, estas rentas pueden originarse en el Perú como en el extranjero, también conocida en el lenguaje fiscal como rentas de fuente mundial, el mismo artículo dispone que en el caso de las sucursales de empresas no domiciliadas, éstas solo tributan por sus rentas de fuente peruana.

Como se desprende de la lectura, aquí ubicamos una característica distinta entre una sucursal de una empresa no domiciliada y cualquier otra sociedad constituida en el

Perú, mientras que la primera tributa solo por sus rentas de fuente peruana, la segunda lo hace por sus rentas de fuente mundial, esta distinción nos servirá más adelante, para concluir si es posible que ambas puedan compararse a fin de aplicar en primera instancia el Principio de No Discriminación de los Convenios para evitar la doble imposición, en adelante CDI o segunda instancia otras herramientas legales que ayuden mitigar o eliminar esos tratos desiguales.



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Cierta parte de la inversión extranjera en el Perú llega de países con los cuales el Perú ha firmado Convenios para Evitar la Doble Imposición. La presente investigación no se ocupará en explicar las virtudes que ofrece la firma de un Convenio para Evitar la Doble Imposición¹, por el contrario, el trabajo pretende encontrar herramientas legales, para los problemas que hemos mencionado (a nuestro juicio tratos desiguales o discriminatorios) que vienen enfrentado las sucursales de empresas extranjeras (No Domiciliadas para la Ley del Impuesto a la Renta,), la búsqueda de estas soluciones tendrá un énfasis en los CDI, pero también esbozaremos algunas otras fuentes legales que intenten resolver el problema planteado. En ese sentido la aplicación de la cláusula o Principio de No Discriminación consagrado en el artículo 24° del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE, y que es recogido en los Convenios que ha suscrito el Estado Peruano, así como lo regulado en el artículo 18° del Convenio para evitar la doble imposición suscritos por los países conformantes de la Comunidad Andina, podría constituir alguna de esas herramienta buscadas, quizá las más importantes, a fin de mitigar los tratos desiguales que se originan cuando las sucursales de empresas no domiciliadas presentan la declaración jurada del Impuesto a la Renta, y deban cumplir con pagar el Impuesto a los Dividendos, si bien dicho principio constituye una de las herramientas más disponibles para enfrentar el problema, consideramos oportuno

1 CDI: Reflexiones sobre los beneficios que origina a los Estados Contratantes

¿Cuál es entonces aquí el real beneficio para el país receptor de inversiones? Pues seguramente podría serlo el aumento de tales inversiones respecto del otro país que, a la larga, debería significar una dinamización de la economía y, por ende, un incremento recaudatorio por crecimiento de actividades entre ambos Estados. A esa atracción de capitales contribuye, qué duda cabe, la sensación de seguridad jurídica que a la larga traerá para los inversionistas la existencia del CDI.

también mostrar o descartar otras opciones legales, tales como alegar el cumplimiento del principio constitucional de igualdad o participar en procesos de arbitrajes ante algún tribunal internacional cuyo objeto sea resolver controversias comerciales.

Los problemas que hemos identificado, que enumeramos y desarrollaremos, surgen básicamente de la aplicación de esta parte de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala lo siguiente:

En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior. (Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 2004, art. 56° inciso e)).

De la lectura de la norma tributaria citada, podemos observar dos situaciones que a nuestro juicio originan tratos desiguales o discriminatorios con respecto a las mismas obligaciones que tendría cualquier otra sociedad constituida en el Perú y que se considere contribuyente del Impuesto a la Renta:

1. La oportunidad que exige la LIR para hacer efectivo el pago del impuesto a los dividendos distinto al impuesto de tercera categoría, puesto que, si se tratara de una empresa constituida en el Perú, ésta tendría que retener el dividendo cuando distribuye la utilidad. Para el caso de los contribuyentes del impuesto distintos a las sucursales, el artículo 89° del Reglamento de la LIR señala que la obligación de retener nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando las utilidades distribuidas se pongan a disposición, lo que ocurra primero.

Aquí observamos un tratamiento particular, porque mientras la sucursal de empresa no domiciliada debe cumplir con el pago del impuesto a los dividendos en la oportunidad de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, es decir

antes de realizar desembolso alguno; la sociedad constituida en el Perú, lo debe hacer en el momento más pronto entre el acuerdo de distribución y el pago del dividendo.

2. La forma de cálculo del Impuesto a los Dividendos, como lo hemos comentado anteriormente la LIR en su artículo 56° e) señala que en el caso de las sucursales la base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otros conceptos similares disponibles que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del Impuesto a la Renta empresarial.

En este punto es importante mencionar que la Administración Tributaria vía interpretación a través de una informe señala que al determinar la base imponible de ese impuesto está prohibido compensar las Pérdidas Tributarias que la sucursal haya generado en ejercicios anteriores. (Informe N°. 066-2014-SUNAT, 2014)

La SUNAT llega a la conclusión que se impide compensar las Pérdidas Tributarias al momento de calcular la base imponible del Impuesto a los dividendos, con dos pilares, uno de ellos interpretando el término “renta neta” para ello se apoya en el artículo 37° de la LIR que señala que a fin de determinar la renta de tercera categoría, se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producir o mantener la fuente, el otro pilar es que la norma señala que la base es la renta neta y otros conceptos generados “en el ejercicio”, por consiguiente pérdidas generadas en ejercicios anteriores están imposibilitadas de sumarse a la base imponible.

A nuestro parecer la Administración Tributaria soporta su posición en dos puntos interesantes, sin embargo, consideramos que dichas conclusiones se soportan en una lectura o interpretación literal de la LIR, obviando realizar un análisis de la base imponible de un tributo, el que en términos generales debe respetar los Principios de Capacidad Contributiva y consagrados en la Constitución Política del Perú.

Por su lado el Tribunal Fiscal en su resolución No 2748-5-2017, similar a la SUNAT en uno de sus puntos, en el sentido que se impide compensar Pérdidas Tributarias cuando se determina la base de cálculo del Impuesto a los dividendos por la sucursal de empresa no domiciliada, puesto que la LIR alude al término “renta neta”, el cual debe entenderse según el artículo 37° a la renta bruta descontando los gastos necesarios para

producirla, así como los vinculados con ganancias de capital, salvo que la propia Ley señale expresamente la prohibición de deducir un gasto.

En el razonamiento de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, hay un punto de encuentro, que es el término “renta neta”, ambos concluyen que bajo la definición que se desprende de la lectura del artículo 37°, se debe entender que dicho término no incluye a la compensación de Pérdidas Tributarias.

Somos de la opinión que son exiguos los fundamentos técnicos, tanto de la SUNAT como del Tribunal Fiscal, para concluir que cuando una sucursal determina la base imponible del impuesto a los dividendos, está prohibida la compensación de las Pérdidas Tributarias que tuviesen los contribuyentes. Por lo tanto, encontramos un espacio que nos permite desarrollar el problema que estamos planteando y en ese sentido llegar a sus posibles soluciones.

Si el punto de quiebre es la compensación de Pérdidas Tributarias, resulta oportuno realizar un breve desarrollo sobre su intervención en la determinación de la base imponible de un tributo:

Al respecto, conviene citar a la doctrina internacional, en referencia al sentido que nos brinda el tratamiento de las Pérdidas Tributarias (García Mullin, 1978):

Un aspecto de dicha problemática se reitera al analizar la traslación de quebrantos resultantes en la renta neta global de un año, en cuyo caso una solución consiste en permitir que sean compensadas las pérdidas experimentadas en determinados ejercicios con las utilidades de otros.

A tales efectos, puede permitirse la traslación de quebrantos a un número determinado de ejercicios pasados y a otro número de ejercicios futuros, Este sistema, sin embargo, presenta el inconveniente práctico de que supone la rectificación de declaraciones ya presentadas, lo cual normalmente significa perturbaciones en la labor de la administración. Por tal motivo, muchas veces las legislaciones solo admiten que los quebrantos se trasladen hacia el futuro, compensándose con los beneficios de un determinado número de ejercicios; pasado ese tiempo, si aún se arrastran pérdidas, ellas no podrán seguirse compensando.

A nivel de la legislación local, la LIR en su artículo 50°, regula el derecho a la compensación de Pérdidas Tributarias para los contribuyentes domiciliados en el país y que generen rentas de tercera categoría o empresariales, ello obedece a que si bien el ejercicio gravable dura un año, lo que intenta la norma es evitar gravar utilidades inexistentes entendiendo que la generación de rentas de una compañía sucede a través de una vida fiscal que debe entenderse como la suma de todos sus ejercicios fiscales, mal estaría que la suma de todos ellos arrojen pérdida, y sin embargo la Compañía haya pagado impuestos en algunos de ellos ejercicios. Adicionalmente podemos señalar que dicho artículo establece a fin de aplicar las pérdidas con las rentas, dos formas de arrastre o compensación de las Pérdidas Tributarias, uno limitado y el otro ilimitado, donde cada contribuyente puede elegir alguno de los sistemas, con la imposibilidad de alternar entre ambos.

A fin de brindar posibles soluciones a los problemas que hemos planteado, es necesario comparar el tratamiento del Impuesto a los Dividendos según la LIR a la sucursal de una empresa no domiciliada y otra empresa constituida en el Perú calificada como residente para la LIR, la que nos servirá como comparable, con la pretensión de explicar si los tratamientos tributarios diferenciados que hemos expuesto en los párrafos precedentes, se configuran como tratos discriminatorios que puedan ser contravenidos con el Principio de No Discriminación de los CDI firmados por el Perú, su equivalente en el Convenio de la CAN u otras herramientas legales, tales como la vía de constitucionalidad o el arbitraje.

CAPÍTULO I: RELACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD CON EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDO EN EL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE

Antes de desarrollar la utilidad de un Principio de No Discriminación, contenido en los CDIs es conveniente analizar si cada jurisdicción tiene la obligación de brindar un tratamiento equitativo a los capitales o inversiones extranjeras, en comparación con las compañías peruanas, más aún si es reconocido por todos los operadores tributarios que el principio de equidad o igualdad o en sentido inverso, el Principio de No Discriminación, ha sido utilizado por nuestros tribunales para resolver determinados casos, sobre todo en aquellas situaciones donde la aplicación de la norma positiva origina controversias que pueden convertirse en tratamientos tributarios discriminatorios.

En términos generales, podemos entender a la igualdad como la concibe el economista Carlos Boloña Bher (2000) en su libro: Experiencias para una economía al servicio de la gente, donde parafrasea con el significado de igualdad:

El concepto de “igualdad” es un ideal, nos viene de religión. Ella nos habla que todos somos iguales ante Dios y ello no se aplica en la tierra sino en el reino de Dios. El problema radica cuando queremos aplicar este concepto en la tierra, sentencia.

En conclusión, no existe un concepto de igualdad, igualar de acuerdo a un criterio significa crear desigualdades y distorsiones de acuerdo con otros criterios. Aquí se contraponen dos aspectos: cuanta igualdad se logra de acuerdo a un criterio por otro lado se pierde libertad en el individuo. También queda claro que la igualdad personal, la de resultados y, la de condiciones, son las que crean más problemas y menos libertad. Hoy está de moda la igualdad de oportunidades, pero ella se presta a distorsiones y malas interpretaciones. Lo que interesa son más y mejores oportunidades para todos. (p. 365)

Como se aprecia los Principios de igualdad o equidad pueden cumplir la función de eliminar tratos desiguales o discriminatorios, para ello será oportuno mencionar sentencias del Tribunal Constitucional, para comprobar si dichos principios pueden utilizarse para fines tributarios:

En la STC N° 5688-2009-PA/TC (2011), se reseñaron los siguientes hechos:

La recurrente, una empresa cementera nacional, interpuso demanda de Amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), pretendiendo que se declare inaplicable el artículo 2° del D.S N° 158-2007-EF, que modificó de 12 a 0 por ciento las tasas de derechos arancelarios Ad Valorem CIF para las subpartidas nacionales del cemento sin pulverizar y otras; y que por consiguiente, se ordene que toda importación con cargo a las subpartidas nacionales referidas pague la tasa del 12 por ciento.

Como se recordará, en una sentencia anterior el TC resolvió inaplicar la referida norma y restablecer, provisionalmente, la tasa del 12 por ciento de los derechos arancelarios ad valorem CIF para las mismas partidas. Ahora bien, según el TC podría concluirse que la demanda tendría que ser declarada improcedente porque la vulneración ha cesado como consecuencia de la ejecución del fallo de la indicada sentencia. Sin embargo, teniendo en cuenta que mediante el artículo 1° del D. S. N° 7- 2011-EF se dispone una regulación similar al del artículo 2° del D. S. N° 158-2011-EF procedió a emitir pronunciamiento.

El TC señaló que no cabe sostener que en toda circunstancia y rubro en los que el Poder Ejecutivo haya optado u opte por reducir una tasa arancelaria a 0 por ciento, existe razón para dar lugar a una sanción de inconstitucionalidad.

Consecuentemente, el TC consideró que no se infringe el derecho a la igualdad, porque no afecta en forma negativa a la industria nacional cementera y porque favorece y permite una mayor competencia en el mercado del cemento. Ello se puede observar de la exposición de motivos del mencionado decreto supremo, en el cual se consigna que para su dación se ha evaluado que la reducción de las tasas arancelarias: a) facilita que las empresas cementeras nacionales, debido al fuerte crecimiento de la demanda por cemento, importen cantidades representativas de cemento como ha venido sucediendo;

b) mejora la eficiencia de la producción y la continuidad del abastecimiento de las empresas cementeras nacionales que enfrentan restricciones de capacidad y abastecimiento; y c) favorece a los consumidores en términos de precio, oferta y calidad.

Como se puede apreciar en el desarrollo de la sentencia, el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la pretensión del contribuyente, porque entiende que más que un tema comercial, se refiere a la procedencia en la aplicación de un tributo, en este caso el Ad Valorem, finalmente concluye que se cumple con el Principio de Igualdad, lo interesante de la sentencia es que se alegó un Principio Constitucional para resolver un caso tributario sobre la posibilidad de gravar una operación de importación que a juicio del demandante originaba una inequidad.

En otra sentencia el Tribunal Constitucional en nuestro país ha analizado el Principio de Igualdad, emitiendo el siguiente fallo que sin duda ayuda al entendimiento de nuestro trabajo:

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta 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; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable (Álvarez Conde, Enrique. *Curso de derecho constitucional. Vol I*. Madrid, Tecnos, 4. ° edición, 2003. pp. 324-325). La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables.

Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, diferenciación y discriminación. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una discriminación y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable. (El subrayado nos corresponde). (Expediente N°. 02835-2010-PA/TC, 2010, fundamento 41 y 42)

Según la referida sentencia creemos que existe una relación estrecha entre el Principio de Igualdad y el Principio de No Discriminación, porque cuando se aplica un trato diferenciado sin atender a razones objetivas, razonables y proporcionales, estamos ante una discriminación prohibida por nuestra Constitución. Por el contrario, cuando se ofrece un trato desigual justificado, la discriminación está permitida.

Por otro lado, el Principio de No Discriminación para fines de evitar la doble imposición en la Tributación Internacional tiene su origen en los acuerdos comerciales, donde se desarrollaron conceptos como el Trato Nacional y la Nación más favorecida, cuya principal función es evitar distorsiones que conduzcan a desigualdades en el Comercio Internacional.

Entonces somos de la opinión que una sucursal de una empresa no domiciliada, puede alegar el estricto cumplimiento del Principio de Igualdad, y trazar un camino de defensa ante el tratamiento diferenciado dispensado a una sucursal de una empresa No Domiciliada, en comparación con el tratamiento exigido a una empresa constituida en el Perú, respecto del Impuesto a los Dividendos.

CAPÍTULO II: FUENTES LEGALES QUE INVOCAN LA DISCRIMINACIÓN COMO SITUACIONES ADVERSAS

Son diversas las fuentes legales que hacen mención del Principio de Igualdad o en sentido inverso a la discriminación, recientemente la Corte Suprema emitió la sentencia de Casación N° 18750-2017, referida a un caso de Discriminación Salarial, incluso antes de la vigencia de la norma que regula la Igualdad Salarial. Con el propósito de formarnos una idea que nos sirva de soporte para solucionar los tratamientos diferenciados entre la sucursal de una empresa no domiciliada y una sociedad constituida en el Perú, notamos que pueden existir otras vías legales, adicionales al Principio de No Discriminación contenido en los CDIs, para enfrentar esos tratamientos diferenciados, en la medida que configuren actos discriminatorios, enunciamos algunas:

El Perú participa en la mayoría de los foros y organizaciones de carácter político, donde se emiten pronunciamientos y principios que en ocasiones aluden a discriminaciones en el sentido de prohibirlas:

Encontramos en la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados de la ONU, lo siguiente:

Según la Resolución 3281 de la Asamblea General de las Naciones Unidas y su artículo 2° que señala lo siguiente:

Todo Estado tiene el derecho de:

Reglamentar y ejercer autoridad sobre las inversiones extranjeras dentro de su jurisdicción nacional con arreglo a sus leyes y reglamentos y de conformidad con sus objetivos y prioridades nacionales. **Ningún Estado deberá ser obligado a otorgar un tratamiento preferencial a la inversión extranjera;**(El resaltado nos corresponde).

(Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados de la ONU, 1974)

En opinión de Heleno Taveira Torres, con este texto se firmó el principio de libertad de tratamiento interno al capital extranjero, bajo el amparo del concepto de soberanía, **pero ello no implica autorización para discriminar** (el resaltado es nuestro).

De acuerdo a la doctrina nacional e internacional, cada estado tiene la capacidad de aplicar tratamientos tributarios diferenciados a sus inversiones nacionales o extranjeras en atención principalmente a la Capacidad Contributiva, por ello es común que cada legislación asigne su tributación para residentes, distinta para los que no lo son, sin embargo cuando se esté ante contribuyentes con características, tales como la residencia y situaciones equivalentes como la forma de tributación, se encuentra prohibido discriminar, como por ejemplo asignarles una tasa impositiva distinta.

En el caso peruano, la Constitución Política en su artículo 63° señala lo siguiente:

La inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. La producción de bienes y servicios y el comercio exterior son libres. Si otro país o países adoptan medidas proteccionistas o discriminatorias que perjudiquen el interés nacional, el Estado puede, en defensa de éste, adoptar medidas análogas.

En todo contrato del Estado y de las personas de derecho público con extranjeros domiciliados consta el sometimiento de éstos a las leyes y órganos jurisdiccionales de la República y su renuncia a toda reclamación diplomática. Pueden ser exceptuados de la jurisdicción nacional los contratos de carácter financiero. (Constitución Política del Perú, 1993, art. 63°)

A título ilustrativo, es interesante la opinión de un connotado constitucionalista peruano:

Un aspecto interesante por la actualidad que tiene es el referido al análisis del artículo 63°, que dispone en su primera parte que la inversión nacional y la extranjera se sujetan a las mismas condiciones. Este dispositivo, como señala acertadamente Rubio, guarda coherencia con otros dispositivos de la Constitución que otorgan al extranjero, sea éste persona natural o jurídica, las mismas condiciones que a los peruanos en lo referente a la actividad económica. En este sentido, también hay cambios con relación a la Carta precedente que contenía algunas limitaciones que no estimulaban la inversión del capital extranjero en el Perú. Como se sabe subsisten aún hoy en día disposiciones de rango menor que no se han adecuando todavía a este régimen de igualdad en materia de inversión nacional y extranjera. (1997).

En este capítulo de la presente investigación, también podríamos ubicar a los Tratados Comerciales donde usualmente incluyen cláusulas antidiscriminatorias, con el objetivo de eliminar barreras que impidan el normal desarrollo del comercio internacional.

Por consiguiente, en aras de enfrentar un trato discriminatorio, consideramos posible alegar a la Constitución Política del Perú, los acuerdos diplomáticos que pueden existir entre el estado peruano y otros países, así como acuerdos comerciales que contengan cláusulas antidiscriminatorias.



CAPÍTULO III: PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN SEGÚN EL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE VS EL MODELO DE LA COMUNIDAD ANDINA

Los CDIs que ha suscrito el Perú contienen el Principio de No Discriminación el que tiene por objetivo evitar los tratos desiguales entre los miembros del Convenio, por ejemplo:

El convenio de la CAN nos ofrece el siguiente artículo que se utiliza para eliminar situaciones discriminatorias:

Artículo 18° Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros:

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Cabe indicar que ambos convenios contienen sus cláusulas cada una con sentido propio, pero que tienen en común perseguir la eliminación de la discriminación, pero cada uno con un sentido distinto, mientras que el Principio de No Discriminación contenido en el modelo de la OCDE tiene una estructura dividida en numerales donde cada uno de ellos elimina una discriminación específica; el convenio de la CAN, a pesar que la Administración Tributaria en su informe 183-2010, denomina al artículo 18° de dicho convenio que se desarrolla en el párrafo siguiente, lo denomina como cláusula de No Discriminación, debemos señalar que ambos principios operan de modo diferente, porque bajo los parámetros de este artículo 18° podemos adelantar que es perfectamente viable comparar un domiciliado con un no domiciliado, ello se desprende de una lectura literal del mismo, pues mientras el numeral 1 del Principio de No Discriminación del modelo de la OCDE se refiere a nacionales, el artículo 18° del convenio de la Comunidad

Andina, se refiere a domiciliados en cada país contratante, por dichas razones señalamos que bajo el alcance del numeral 1 del Principio de No Discriminación del modelo de la OCDE no es posible comparar a un contribuyente domiciliado con un no domiciliados a efectos de eliminar discriminaciones que puedan enfrentar.

Resulta interesante la doctrina nacional, cuando concluye cómo opera la discriminación en el Convenio de la CAN. Por ejemplo, Tartarini (2013)

Tendría que concluirse razonablemente que la cláusula, al desplegar sus efectos jurídicos, se superpone al régimen tributario local que es fuente de distinción entre domiciliados y no domiciliados, a fin de hacer inaplicables aquellas diferencias de tratamiento que hacen más gravosa la imposición (sustancial y forma) de los domiciliados en los otros países miembros respecto de los domiciliados en el propio territorio.

La Jurisprudencia emitida en nuestro país referida a controversias de Tributación Internacional es escasa, sin embargo, la que señalamos a continuación, nos permitirá llegar a una conclusión interesante:

En el Informe de SUNAT N° 183-2010, para el caso de una persona natural domiciliada en un país miembro de la CAN, y que realiza actividades durante el ejercicio y según las reglas de domicilio de la LIR, y que aún no puede ser tratado como domiciliado según la norma interna, cuyo domicilio fiscal peruano surgiría efectos en el ejercicio siguiente del año en que realizó su primera actividad económica, ello hace que al determinar sus rentas imponibles, no considere las deducciones fijas como las 7 UIT² y las tasas progresivas de la LIR, no obstante, en atención al artículo 18° del citado Convenio, la Administración concluye que la persona natural no domiciliada, sí puede acceder a las deducciones y tasa progresiva que aplican los domiciliados en el Perú, porque de no hacerlo se estaría discriminando, cosa prohibida por el Convenio.

2 A la fecha del citado informe de SUNAT las deducciones eran de 7 UIT, pero actualmente son 10 UIT, según lo establecido en el artículo 46° de la LIR y 26° de su Reglamento, artículos modificados por el Decreto Legislativo N° 1381, publicado en agosto 2018 como parte del paquete de Reforma Tributaria.

Nótese que bajo el parámetro del artículo 18° del Convenio de la CAN, la tributación del no domiciliado que tiene sus particularidades cuando se le aplican nuestra norma interna, y que conlleva a un gravamen más oneroso, se le asimila las reglas del contribuyente domiciliado, en aplicación del Principio de No Discriminación, produce que su gravamen se equilibre.

Los argumentos que observamos en el citado informe, es que la Administración invoca el artículo 18° de la Decisión 578, denominado: Tratamiento Tributario aplicado a los domiciliados en los otros países; citando a Quiroz Velásquez Carlos (2006), la Cláusula de No Discriminación en la Decisión 578 señala:

Lo previsto en este artículo persigue “que los individuos o empresas pertenecientes a un país signatario de la Decisión 578 no sean tributariamente tratados en los demás países signatarios de manera más onerosa que aquella en que estos países tratan a sus propios individuos o empresas.

Hay que tener presente que a pesar que la SUNAT en su informe reconoce al artículo 18° como una cláusula de No Discriminación, es importante advertir que dicho artículo tiene un funcionamiento distinto al Principio de No Discriminación establecido en el artículo 24° de MOCDE, pues mientras el artículo 18° del Convenio de la Comunidad Andina prohíbe la discriminación entre residentes de los estados contratantes (como lo hemos explicado en los párrafos anteriores, cabe comparar a un domiciliado con un no domiciliado), según el modelo de la OCDE y sus comentarios , se establecen la prohibición de discriminación que bien podrían denominarse: cláusulas de nacionalidad (numeral 1 del artículo 24°), cláusula del apátrida (numeral 2) cláusula del establecimiento permanente (numeral 3), cláusula de los pagos al extranjero (numeral 4), cláusula de la filial (numeral 5).

Gráficamente el Principio de No Discriminación de los Convenios de la CAN y OCDE tiene la siguiente estructura:

Tabla 3.1

Estructura del Principio de No Discriminación de los Convenios de la CAN y OCDE

	CONVENIO CAN (Artículo 18°)	CONVENIO OCDE (Artículo 24°)
DISCRIMINACIÓN	Cláusula debido al domicilio.	Cláusula de nacionalidad
		Cláusula del apátrida
		Cláusula del Establecimiento Permanente.
		Cláusula de los pagos al extranjero.
		Cláusula de la filial

Elaboración propia

Como lo hemos explicado, mientras que la discriminación en el Convenio de la CAN se aplica en función al domicilio del contribuyente (Domiciliado con No Domiciliado), para el modelo de la OCDE se concibe una discriminación para cada situación señalada en el cuadro.

Sobre la base del artículo 18° del Convenio de la CAN y de la opinión de la SUNAT referida a un caso de discriminación de la tributación de personas naturales, extrapolando dicho razonamiento al problema que hemos planteado , esto es, cuando una sucursal en el Perú de una matriz no domiciliada ubicada en alguno de los países miembros de la Comunidad Andina, en el cumplimiento del artículo 56° e) de la LIR, cuando calcula el Impuesto a los Dividendos tendría la facultad de compensar las Pérdidas Tributarias, tal como lo es permitido a una empresa constituida en el Perú, sobre la base de que tanto domiciliados con no domiciliados tributan de manera equitativa, tomando como posición que la sucursal no tiene independencia fiscal y termina siendo una inversión extranjera, porque se integra a su casa matriz.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE SUCURSALES DE EMPRESAS NO DOMICILIADAS RESPECTO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS

El artículo 56° de la LIR, contiene la obligación de pagar el Impuesto a los Dividendos, y por el que hemos planteado posibles tratos desiguales o discriminatorios, por los cuales proponemos algunas herramientas legales que solucionen la problemática en la presente investigación:

La Ley señala lo siguiente:

En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior. (Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 2004, art. 56°)

Para fines prácticos, y con el objetivo de analizar el impuesto a los dividendos de una sucursal de una empresa no domiciliada, vamos a proponer preguntas que nos ayudarán a entender el funcionamiento del impuesto, y de ese modo podamos concluir si es perfectamente viable invocar la cláusula o Principio de No Discriminación de los convenios.

¿Es viable que nuestra Ley del Impuesto a la Renta establezca un impuesto a los dividendos para las sucursales de empresas de No Domiciliadas?

A fin de contestar estas interrogantes, podemos establecer las siguientes premisas:

¿Ante qué tipo de obligación tributaria o qué tipo de impuestos estamos, es un Impuesto a los Dividendos, o un Impuesto adicional a los beneficios de la sucursal?

Creemos que la obligación tributaria establecida en el artículo 56° e) de la Ley del Impuesto a la Renta, es el denominado Impuesto a las Sucursales también conocido como “Branch Tax” o impuesto adicional, muy común en diversas legislaciones y asimismo la propia OCDE en su comentario número 60, señala que dicho impuesto es contrario al Principio de No Discriminación, en ese sentido prohibido.

Es de mencionar que los comentarios al modelo de la OCDE ofrece un interesante análisis respecto del Impuesto a las Sucursales:

En algunos estados, las utilidades de un establecimiento permanente de una empresa de otro Estado contratante tributan a una tasa más elevada que las utilidades de las empresas de ese Estado. Este impuesto adicional, denominado en ocasiones “impuesto sobre sucursales”, puede explicarse por el hecho de que, si una filial de una empresa extranjera obtuviera las mismas utilidades que el establecimiento permanente y posteriormente las distribuyera como dividendos, se gravaría un impuesto adicional sobre los mismos conforme al apartado 2 del Artículo 10. Cuando tal impuesto simplemente como un impuesto adicional pagadero por razón de las utilidades del establecimiento permanente, debe considerarse como un impuesto aplicado sobre las utilidades de las actividades del propio establecimiento permanente y no como un impuesto exigido a la empresa en su calidad de propietaria del establecimiento permanente. Un impuesto de esa naturaleza sería contrario a lo dispuesto en el apartado 3. (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 2008)

¿A qué obedece dicha obligación tributaria?

De acuerdo a la doctrina extranjera de aquellos países que implantaron dicho impuesto, ubicamos las siguientes justificaciones:

- a. Desigualdad de tratamiento entre las subsidiarias y sucursales.³
- b. Evitar la discriminación entre las sociedades que pagan el impuesto y las sociedades extranjeras que, al establecer el negocio a través de sucursales o establecimientos permanentes, no pagan dicho impuesto.

La principal crítica a las justificaciones anteriores, radican en el sentido que los sujetos pasivos son distintos, mientras que en caso de que la subsidiaria distribuya dividendos aplicará una retención a su accionista no domiciliado, siendo este último el sujeto pasivo, en caso de las sucursales son ellas mismas las que asumen la carga fiscal.

No es nuestra preocupación ni el sentido del presente trabajo explicar técnicamente la viabilidad de este impuesto, por ello sobre la base que ya se encuentra regulado en Ley del Impuesto a la Renta, lo consideramos aplicable, sin embargo es oportuno mencionar que disentimos con la opinión de la OCDE, porque entendemos que su opinión se basa en que la sucursales tributan sobre renta de fuente mundial, por ello incluir un impuesto adicional sería discriminatorio, lo cual no sucede en el Perú, pues las sucursales solo tributan sobre rentas de fuente peruana de acuerdo a lo señalado por el artículo 6° de la LIR tal como lo hemos explicado en líneas anteriores. Es necesario hacer énfasis que las sucursales de empresas no domiciliadas en el Perú son consideradas domiciliadas y a su vez reconocidos como contribuyentes del Impuesto a la Renta, ambos conceptos encuentra su fundamento legal en el artículo 7° e) y 14° h) de la LIR respectivamente.

¿Quién es el sujeto pasivo de dicha obligación tributaria, la sucursal en el Perú o su casa matriz?

Tal como está planteada la norma y sobre la base que la sucursal forma parte de su casa matriz, creemos que el sujeto pasivo es la matriz no domiciliada, es de la misma opinión la SUNAT cuando alude a Gutierrez de Grandarilla Grajales:

3 Como señala De las Casas Miaja, “en este sentido, la introducción de este impuesto sobre los beneficios de las sucursales se justifica en el deseo de conseguir una mayor paridad de tratamiento entre las remisiones de fondos de la sucursal a la casa central y la distribución de beneficios por las compañías filiales a sus matrices extranjeras”.

El establecimiento permanente es parte de la casa central y carece de personalidad jurídica y de residencia fiscal distinta de aquélla. A pesar de la cada vez más creciente individualización del mismo, no puede considerarse al establecimiento permanente en sí como sujeto pasivo o contribuyente por impuesto alguno sino que el sujeto pasivo será la casa central, de suerte que el establecimiento permanente actúa exclusivamente como un criterio de atribución de rentas obtenidas por la casa central a una determinada jurisdicción fiscal, la del Estado de localización del establecimiento permanente, que no es su Estado de residencia. (Informe N°. 066-2014-SUNAT, 2014)

En el informe de SUNAT analizado, la Administración explica que la LIR ha establecido una ficción legal, donde imputa una renta a las empresas del exterior a las que pertenecen las sucursales u otro tipo de establecimientos en el Perú.

Según el argumento anterior, si el impuesto a los dividendos que paga la sucursal de una empresa no domiciliada cuando presenta su declaración jurada del Impuesto a la Renta, es una carga fiscal correspondiente al no domiciliado (renta imputada a la casa central de la sucursal según SUNAT), entonces a fin de no contravenir la cláusula de no discriminación del convenio de la CAN, la forma de cálculo tiene que ser incluir la compensación de Pérdidas Tributarias.

A nivel de legislación comparada presentamos cómo funciona el branch tax en Chile:

Las personas naturales o jurídicas no residentes en el país que tengan establecimientos permanentes en Chile se encuentran sometidos al impuesto adicional con tasa del 35% por el total de las rentas de fuente chilena que sus establecimientos permanentes les remesen o sean retiradas. (Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 2004, art. 58°)

Se puede apreciar claramente que el impuesto chileno tiene una variante, pues la obligación tributaria nace cuando se remesan las utilidades, a diferencia del Perú que es cuando la sucursal presenta su declaración jurada del Impuesto a la Renta.

¿Es comparable dicha obligación tributaria con la de un Impuesto a la Distribución de Dividendos?

La misma LIR le da el carácter de dividendo, cuando señala que en caso de sucursales, se entiende que existe distribución, cuando la sucursal ha presentado su declaración jurada del Impuesto a la Renta.

El siguiente cuadro nos muestra la evolución legal del impuesto a los dividendos en nuestra LIR:

Tabla 4.1

Evolución del sistema fiscal a los dividendos en el país

Norma Legal	Período de vigencia	Tasa del Impuesto a las rentas empresariales	Tasa del Impuesto a la Renta a los dividendos
Decreto Legislativo 200	1982-1986	55% (Máxima)	30%
Decreto Legislativo 399	1987-1990	35% (máxima)	15.4%
Decreto Legislativo 618	1991-1993	30%	10%
Decreto Legislativo 774	1994-2000	30%	Inafecto
Ley 27394	2001	30% (20% acreditando reinversión)	Inafecto
Ley 27513	2002	27%	Inafecto
Ley 27804	2003	27%	4.1%

Elaboración: Beatriz De la Vega Rengifo

Fuente: Impuesto a los Dividendos (2003)

Determinación de la base imponible y característica discriminatoria:

La SUNAT señala que la base imponible para calcular el impuesto a los dividendos de la sucursal, no considera la compensación de Pérdidas Tributarias, llega a la conclusión a partir de una lectura literal de la norma, en la medida que esta hace mención a una renta neta, a la que se la hacen algunos ajustes, pero la LIR no señala a la

Pérdida Tributaria, aquí es donde encontramos una inequidad vista posiblemente como discriminatoria a la luz de los Convenios para evitar la doble imposición.

Inaplicabilidad del Principio de No Discriminación a fin de evitar el pago del Impuesto a los dividendos de sucursales de empresas no domiciliadas:

Como lo hemos señalado, cierto grupo de la doctrina nacional sugiere dejar sin efecto el impuesto a los dividendos en caso de sucursales de empresas no domiciliadas, en la medida que interceda la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición y este contemple el Principio de No Discriminación, tomando como sustento que dicha obligación tributaria en la forma como lo plantea la norma para el caso de sucursales, no es similar para otro tipo de contribuyentes. En este caso la ley señala lo siguiente:

En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta. (Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 2004, art. 56°)

Nótese que la norma señala que con la presentación de la declaración jurada se entiende que una sucursal ha distribuido sus utilidades, aquí encontramos un trato desigual con respecto a la misma obligación- pagar el impuesto a los dividendos- porque otro contribuyente distinto a una sucursal tendrá la obligación de pagar ese tributo con el acuerdo o pago efectivo de utilidades, así lo establece la siguiente norma:

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. (Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, 1994, art. 89°)

Ahora es de importancia si ese trato desigual que identificamos en la norma es compatible con la aplicación del Principio de No Discriminación de los Convenios mencionados, al respecto es pertinente lo que señala Vogel (1997):

La imposición de impuestos especiales sobre utilidades de establecimientos permanentes de empresas extranjeras es incompatible con el párrafo 3 del artículo 24°, en la medida que tales impuestos no gravan utilidades de establecimientos permanentes de sociedades locales. Tal impuesto especial sobre las utilidades de los establecimientos permanentes, puede ser el equivalente a la retención impositiva aplicable en el caso de distribuciones

realizadas por subsidiarias locales de empresas extranjeras; sin embargo, ello no altera el hecho que dicho impuesto es más gravoso en el caso de establecimientos permanentes, si se les compara con sociedades locales. (p. 1316)

En palabras de Vogel, un impuesto a las utilidades a cargo de sucursales de empresas no domiciliadas, es incompatible con el Principio de No Discriminación, es decir el célebre tratadista considera que no procede exigir dicha obligación, inferimos que llega a esta conclusión porque intenta demostrar que el sujeto incidido con el tributo es la sociedad extranjera y no el establecimiento permanente en este caso, la sucursal, si bien este argumento tiene una lógica desde el punto de vista societario, en la medida que sucursal y sociedad extranjera constituyen una unidad societaria⁴.

Una corriente local, con la que discrepamos, considera que resulta discriminatorio someter a imposición con un Impuesto a los dividendos a las sucursales de empresas no domiciliadas en países con los cuales nuestro país haya celebrado Convenios para Evitar la Doble Imposición, sobre la base que una empresa local no tiene la obligación de pagar el tributo con la presentación de su declaración jurada del Impuesto a la Renta. Nuestra opinión va en sentido opuesto, creemos que el cobro del tributo es completamente equitativo, justamente en aras de la no discriminación, de no serlo, estaríamos en la situación que una sucursal nunca pague el impuesto a los dividendos, porque está impedida de celebrar acuerdos⁵, en este punto resulta ilustrativa la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, como la que señalamos a continuación:

Momento para la retención en la distribución de dividendos de sucursales de empresas no domiciliadas:

El contribuyente sostiene que las sucursales no toman acuerdos sobre distribución de dividendos pues las utilidades que obtienen se remesan a la casa matriz, entidad que se encarga de adoptar el acuerdo de distribución de utilidades a sus accionistas. Agrega que las sucursales pueden contar con acciones de propia emisión denominadas “acciones

4 Encontramos razonamientos similares en los siguientes informes de la Administración Tributaria: 016-2016, 074-2016, 127-2016, 066-2014.

5 Recordemos que uno de los momentos del nacimiento de la obligación tributaria según el artículo 89° es el acuerdo de distribución.

de inversión” pese a no contar con un capital social independiente al de su casa matriz, y que cada vez que la sucursal distribuye utilidades, los titulares de dichas acciones perciben dividendos, aunque en sentido estricto no califiquen como accionistas.

La Administración Tributaria señala manifiesta que la obligación de retener surgió cuando el representante legal de la sucursal dispuso que se llevara a cabo la distribución de dividendos. Al respecto, el contribuyente indica que, si bien el representante adopta ciertas decisiones, estas no constituyen acuerdos sino actos unilaterales realizados en cumplimiento de las labores de gestión.

En tal sentido, en el caso de distribución de dividendos correspondientes a “acciones de inversión” emitidas por una sucursal de una persona jurídica constituida en el exterior, el único supuesto recogido en el artículo 89° del Reglamento de la LIR que resulta aplicable para determinar el nacimiento de la obligación de retener el 4.1 por ciento del Impuesto a la Renta, es la fecha en que estos se ponen a disposición, por lo que procede levantar el reparo, y en ese sentido, revocar la apelada en este extremo. (RTF N° 16003-3-2011, 2011)

Como se aprecia de la jurisprudencia citada, una sucursal si debe pagar el impuesto a los dividendos en la oportunidad que las ponga a disposición, ahora si trasladamos esta situación al caso de una sucursal que ha presentado la declaración jurada, ¿debe pagar el impuesto a los dividendos? , creemos que sí, por ello compartimos la posición de la Administración Tributaria cuando señala que la norma ha establecido una ficción legal, para el caso de sucursales, si esa ficción no existiese en nuestra Ley del Impuesto a la Renta, entonces las sucursales nunca pagarían el impuesto, porque no pueden acordar distribuciones de dividendos, por carecer de personería jurídica para fines societarios, por consiguiente este hecho a nuestro juicio sí resulta discriminatorio.

1. Discriminación en la forma de calcular la base imponible del dividendo:

El artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son contribuyentes del Impuesto, las personas jurídicas; incluyendo a las sucursales (el subrayado lo hemos incluido nosotros), agencias o cualquier establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en

el exterior. Este artículo es de vital importancia porque como se observa tanto las sucursales y las sociedades son contribuyentes del Impuesto a la Renta, con la salvedad que la sucursal de empresas constituidas en el exterior tributa solo por sus rentas de fuente peruana y las sociedades constituidas en territorio nacional, tributan tanto por sus rentas de fuente peruana, como sus rentas de fuente extranjera.

Hasta este punto, podemos inferir que una sucursal debe tener el derecho a compensar pérdidas tributarias en la oportunidad de calcular el impuesto a los dividendos, tal como lo establece el segundo párrafo del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el hecho que la propia Ley considera a la sucursal como un **contribuyente del impuesto** (el resaltado y subrayado nos corresponde).

Además, debe tenerse en cuenta que las normas bajo análisis no han excluido de la aplicación de la referida ficción legal a los casos en que el resultado financiero de las sucursales u otro tipo de establecimiento permanente sea cero o negativo en un determinado ejercicio.

Cabe indicar que la renta neta a partir de la cual se determina la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre dividendos materia de análisis está desvinculada de las pérdidas de ejercicios anteriores, por cuanto esta se determina en función de la renta neta del ejercicio que se trate, es decir, del resultado tributario compuesto por el resultado económico de ese ejercicio de la sucursal o establecimiento permanente (resultado contable) más las adiciones y deducciones que debieran efectuarse por las discrepancias entre las normas contables y tributarias. (Informe N°. 066-2014-SUNAT, 2014)

Ambos párrafos extraídos del informe de la Administración Tributaria nos muestran su posición, esto es, que la base imponible del impuesto a los dividendos no debe ser reducida por la Pérdida Tributaria que la sucursal de una empresa no domiciliada hubiese generado válidamente. Ahora, resulta imprescindible cuál es el fundamento de la Administración para concluir en ese sentido, se desprende que es la Ley, pero aplicando una lectura muy literal, puesto que como parte de su análisis hace la distinción entre los conceptos: renta neta y renta neta imponible y como consecuencia de ello, concluye que el propio artículo 56° al regular el impuesto analizado hace referencia al concepto “Renta Neta” y no “Renta Neta Imponible”.

No compartimos la conclusión anterior, en primer orden porque no resulta equitativo utilizar una interpretación literal, más bien proponemos hacer uso de la interpretación sistemática a fin de evitar la inequidad de tener que hacer tributar a una sucursal que tiene pérdidas tributarias suficientes que compensar con rentas netas, frente a sociedades que si pueden hacer uso de esas pérdidas.⁶ Se señala que la limitación del método literal se hace patente ante normas tributarias complejas, pero cabe cuestionarnos si el artículo 56° es una norma compleja, y más aún si lo debemos interpretar literalmente, creemos que no, porque estamos ante el cálculo de la base imponible de un tributo, la que debe ser equitativa para todo el universos de sujetos del impuesto, en tal sentido, en el presente trabajo de investigación proponemos el uso de una interpretación sistemática y el método racional o lógico.⁷ En tal sentido podemos señalar que la base imponible del Impuesto a los Dividendos en el caso de sucursales de empresas no domiciliadas debe incluir la compensación de Pérdidas Tributarias, por las razones expuestas, que nos llevan a pensar que existe un tratamiento discriminatorio, el cual es prohibido por los CDI.

6 Respecto de los métodos de interpretación tributaria, resulta oportuna la lectura Riesgos Tributarios:

El método de interpretación literal se basa en el hecho que aquello que la norma no dice no debe suponerse como parte de su contenido. Este método interpreta la norma en base a la semántica, etimología, sintáctica, gramática, filología y sinonimia, y en general, utiliza todas las reglas lingüísticas con el fin de descubrir “el espíritu de la norma” o ratio legis.

7 Este método parte de la premisa que el ordenamiento jurídico constituye un conjunto estructural interno entre sus partes, de tal manera que, a la vez de guardar una armonía entre sí, también tiene diferentes principios que las orientan. Por lo tanto, al realizar la interpretación de la norma debemos atender a dichos principios rectores con el fin de armonizar los principios y las normas.

El método racional responde a la pregunta ¿cuál es la razón o la causa de la norma?, no pretende establecer qué quiso decir el legislador, sino que busca establecer el sentido de la norma a través del lenguaje connotativo y denotativo, en tal sentido, interpreta la norma a través de las causas y objetivos que persigue la creación de la misma.

CAPÍTULO V: ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 24° DEL MODELO DE CONVENIOS DE LA OCDE AL PROBLEMA PLANTEADO

Cabe indicar que la aplicación del Principio de No Discriminación es de utilidad en una variedad de casos, tanto en aspectos formales y sustanciales de la obligación tributaria, pero resultará necesario en primer orden establecer si las dos (2) situaciones que hemos planteado estarían dentro del ámbito de aplicación del mencionado Principio.

Según el Modelo de la OCDE de Convenios para evitar la doble tributación, el Principio de No Discriminación que se aloja en su artículo 24° tiene el siguiente contenido:

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante, las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.
2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados Contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto de la residencia.
3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro

Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del Artículo 9, del apartado 6 del Artículo 11 o del apartado 4 del Artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar las utilidades sujetas a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.
5. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o sea más gravosas que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las sociedades similares residentes del primer Estado mencionado en primer lugar.
6. No obstante las disposiciones del Artículo 2, las disposiciones del presente Artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

Como se puede apreciar en el Modelo de la OCDE el Principio de No Discriminación contiene 6 numerales, por ello a fin de resolver la problemática que estamos planteando, nos enfocaremos en conocer el funcionamiento del numeral 1 y 3, porque los consideramos vitales para enfrentar las dos situaciones que hemos descrito referidas a sucursales de empresas no domiciliadas.

Iniciaremos nuestro análisis con la aplicación del artículo 24.1 de MCOCDE **su**
texto

Numeral 1 del Principio de No Discriminación:

Para fines prácticos, podemos concluir que los Convenios firmados por el Perú, tales como con: Chile, Canadá, Corea, Suiza, Portugal y México, tienen la misma redacción, salvo el de Brasil que a pesar de que sigue la misma redacción en el artículo concedido para el Principio de No Discriminación, ha incluido el siguiente párrafo en el numeral 6 del artículo 10°: Dividendos.

El CDI que el Perú firmó con Brasil en la parte correspondiente a los dividendos, se refiere a la potestad de cada estado de aplicar un impuesto adicional a la sucursal de una empresa no domiciliada, como se observa:

Cuando un residente de un Estado Contratante tuviera un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, ese establecimiento permanente puede ser sometido en ese Estado a un impuesto distinto del impuesto que afecta a los beneficios del establecimiento permanente en ese otro Estado Contratante y de acuerdo con la legislación de ese Estado. Sin embargo, ese impuesto distinto del impuesto a los beneficios no podrá exceder el límite establecido en la letra (a) del párrafo 2 del presente Artículo.

El párrafo anterior nos puede llevar a pensar que, si los CDI contienen la cláusula anterior, entonces el impuesto a los dividendos exigido a la sucursal de empresa no domiciliada es permitido y por tanto no discriminatorio, ya que cada Estado se reserva el derecho de crearlo, tal situación solo aparece en el CDI con Brasil.

En el siguiente cuadro se puede apreciar que todos los Convenios firmados por el Perú bajo el modelo OCDE tienen la misma redacción del numeral 1. *

Tabla 5.1**Convenios firmados por el Perú bajo el modelo OCDE**

Numeral	1
Chile	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no exijan o sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular respecto a la residencia.
Canadá	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.
Brasil	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sean más gravosas que aquellas a las que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.
Corea	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no exijan o sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular respecto a la residencia. No obstante, lo dispuesto en el artículo 1°, este párrafo también se aplicará a las personas que no sean residentes de uno o ninguno de los Estados contratantes.
Suiza	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosas que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante, lo dispuesto en el artículo 1°, este párrafo también se aplicará a las personas que no sean residentes de uno o ninguno de los Estados contratantes.
Portugal	Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sean más gravosas que aquellas a las que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante, lo dispuesto en el artículo 1°, este párrafo también se aplicará a las personas que no sean residentes de uno o ninguno de los Estados contratantes.

Elaboración propia

La aplicación del numeral 1 puede resultar compleja, por ello por un fin práctico creemos conveniente citar un ejemplo propuesto por Adolfo Giménez en su artículo: El Principio de No Discriminación en el artículo 24 del Modelo de la OCDE.

Ejemplo: un francés residente en España podría invocar el Principio de No Discriminación del CDI España-Francia, pero si fuera residente en Francia no podría invocar, a la luz de este principio, el mismo trato que España dispensa a los españoles residentes en su territorio.

Para el numeral 1 solo resultan comparables los siguientes sujetos:



Un peruano residente en el Perú, con un brasileño residente en el Perú.



Un peruano residente en Brasil, con un brasileño residente en Brasil.

Como lo exponemos en los ejemplos, para invocar Discriminación con base en el numeral 1, tendría que darse la situación de comparar a un extranjero que para fines del Impuesto a la Renta es residente, y peruano también residente para el IR, solo en este caso ambos estarían en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia:

Es posible considerar a la sucursal de una empresa no domiciliada, equivalente a un extranjero domiciliado en el Perú, no cabe duda de que las sucursales son domiciliadas de acuerdo a lo que señala la ley de renta:

Se consideran domiciliadas en el país:

Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de

fuelle peruana. (Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 2004, art. 7° inciso e)).

Podríamos concluir que la sucursal es un extranjero domiciliado en el Perú, sobre la base que dicha sucursal no es independiente de su casa central (tesis que plantea la OCDE y compartida por la SUNAT en el informe 066-2014) y compararlo con cualquier empresa constituida en el Perú, sin embargo se cumplirían en parte los requerimientos del numeral 1, porque ambas no estarían en las mismas condiciones, en la medida que la sucursal solo tributa sobre sus rentes de fuente peruana y la otra compañía tributa por su renta de fuente mundial.

En el informe N° 127-2016 SUNAT/5D000, del 18 de julio de 2016, la SUNAT indica que las sucursales en el país de personas jurídicas no domiciliadas **tienen personería jurídico tributaria propia** y distinta de éstas últimas, así como de cualquier otra sucursal que se establezca en países distintos al Perú. En ese sentido, los gastos generados por las prestaciones brindadas por la matriz a su sucursal son deducibles para la determinación de la renta neta obtenida en el país, y la suma constituye base imponible sobre la cual se calcula el impuesto que corresponde a dicha empresa.

La otra posibilidad, es sobre la base de que tanto sucursal y su casa central son entes separados, en dicho caso estaríamos ante una empresa nacional domiciliada, en cuyo caso no se puede invocar el numeral 1 del Principio de No Discriminación, porque como se aprecia en el gráfico 1, una posibilidad para invocar este numeral, es cuando procedemos a comparar a un extranjero domiciliado en el Perú y un peruano también domiciliado.

Tomando como premisa la última idea del párrafo anterior, en el sentido de que con el objetivo de aplicar el numeral 1 del Principio de No Discriminación, nuestra Ley del Impuesto a la Renta tendría que dictar tratamientos tributarios distintos para dos empresas o personas domiciliadas que ostenten nacionalidad extranjera y peruana, al parecer el numeral se haría impracticable, es importante enfatizar que así lo establece los comentarios al Modelo de la OCDE, sin embargo encontramos opiniones en contrario:

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para propósitos de esta regla de no discriminación de nacionalidad, el lenguaje del tratado no permite al ciudadano extranjero invocar esta regla de no discriminación de nacionalidad, el lenguaje del tratado no permite al ciudadano extranjero invocar esta regla porque la Ley provee un tipo de trato diferenciado basado en la nacionalidad; el resultado es la imposibilidad de “circunstancias similares en la Ley”. (P. 317).

En el mismo sentido van algunas sentencias del Tribunal de Justicia de Comunidades Europeas, en pronunciamientos algo antiguos dictados en febrero de 1974 (C-152/73) y febrero de 1995 (C-279/93):

El tribunal de justicia ha declarado reiteradamente que las normas relativas a la igualdad de trato prohíben no solo la discriminación manifiesta por razón de la nacionalidad, sino también todas las formas encubiertas de discriminación.

De acuerdo a lo explicado, bajo el enfoque de la OCDE resulta imposible invocar el Principio de No Discriminación, cuando se intenta comparar a un no residente con un residente, no obstante, este enfoque viene siendo rebatido, por la doctrina como por la jurisprudencia europea.

Dos sociedades que no son residentes del mismo Estado a los efectos del artículo 4° del CDI específico no estarían en las mismas circunstancias “en particular, con respecto a la residencia” y su tratamiento diferenciado no estaría prohibido por el artículo 24.1 del MCOCDE.

Al aplicar el apartado 1 del artículo 24° del MCOCDE lo realmente relevante es si dos personas que son residentes del mismo Estado son tratadas de forma diferente solamente porque tienen una nacionalidad distinta.

A pesar de lo anterior consideramos que así existiese la posibilidad de comparar a la sucursal domiciliada con otra compañía constituida en el Perú, en atención al numeral 1, ambas tendrían que estar en situaciones similares, lo cual no se cumpliría, puesto que la sucursal solo tributa sobre sus rentas de fuente peruana, distinto es el caso de las compañías con las que se intenta comparar que tributan sobre rentas de fuente mundial, con lo cual el numeral 1 no constituye la herramienta que buscamos para enfrentar las situaciones que hemos planteado en el caso de sucursales de empresas no domiciliadas.

Numeral 2 del Principio de No Discriminación:

Para los efectos del numeral 2, podemos concluir que los Convenios firmados por el Perú, tales como con: Chile, Canadá, Corea, Suiza, Portugal, México y Brasil, tienen la misma redacción como se aprecia a continuación:

El requisito de no discriminación no solo aplica a los “nacionales” o ciudadanos, sino también a las corporaciones de un Estado contratante que son sujetos a impuestos en el otro Estado contratante respecto a un “establecimiento permanente” en el otro Estado contratante.

Tabla 5.2

Convenios firmados por el Perú bajo el modelo OCDE

Numeral	2
Chile	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
Canadá	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
Brasil	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese otro Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
Corea	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
Suiza	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Continúa.

Continuación.

Portugal	Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos en ese otro Estado a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.
-----------------	---

Elaboración propia

A fin de aplicar el presente numeral del Principio de No Discriminación, antes tenemos que precisar que las sucursales de empresas no domiciliadas, califican como Establecimientos Permanentes, ya que de acuerdo a una interpretación sistemática de los artículos 6° de la Ley del Impuesto a la Renta y 3° del Reglamento de la misma ley, podemos considerar a las sucursales de empresas no domiciliadas, como Establecimientos Permanentes, por ello podemos señalar que el numeral 2 del Principio de No Discriminación resultaría aplicable, como se puede apreciar de la redacción del numeral 2, para invocarlo, tendríamos que estar ante un establecimiento permanente de una empresa extranjera y cuya tributación no debe ser menos favorable que el de una empresa domiciliada en el Perú.

Nótese que el numeral 2, a diferencia del 1, no incluye la frase: **igualdad de condiciones (el resaltado es nuestro)**.

Los comentarios de la OCDE señalan que la frase menos favorable, debe entenderse en el sentido de menos gravosa, es decir deberíamos comparar los resultados finales, y no necesariamente su forma de cálculo.

34. En primer lugar, parece necesario aclarar que la redacción de la primera frase del apartado 3 debe interpretarse en el sentido de que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente de las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Por la forma negativa en que se ha redactado la disposición de que se trata, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige.

Para el caso que estamos planteando, es decir el impuesto a los dividendos que grava el beneficio de las sucursales a modo de dividendo, cuando la norma señala que el dividendo debe pagarse en la oportunidad de la presentación, estaríamos ante una forma

distinta de cumplir la obligación tributaria, pero no necesariamente más gravosa, por consiguiente dicha obligación no sería una práctica discriminatoria.

En el siguiente cuadro podemos describir la forma de tributación de una sucursal (establecimiento permanente) vs una empresa domiciliada:

Tabla 5.3

Tributación de una sucursal (Establecimiento Permanente)

CONCEPTO	ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	EMPRESA DOMICILIADA
Tributa:	Rentas de Fuente Peruana	Renta de Fuente Mundial
Distribución de dividendos	No acuerda distribución	Acuerda distribución
Retención del Impuesto a los Dividendos	Se paga un dividendo con la presentación de la DJ	Se retiene en caso de distribución a no domiciliadas
Oportunidad de empozar el pago del impuesto	Cuando presenta la DJ Anual del IR.	Cuando acuerda o paga los divide
Base Imponible	No corresponde compensar Pérdidas Tributarias.	Distribuye Utilidad Neta

Elaboración propia

CAPÍTULO VI: COMENTARIOS AL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN CONTENIDOS EN LOS CONVENIOS FIRMADOS POR EL ESTADO PERUANO

En los CDI firmados por el Perú, en la parte correspondiente al Principio de No Discriminación, podemos afirmar que tienen básicamente la estructura y contenido del artículo 24° del modelo de la OCDE, no obstante, es el Convenio firmado con las pises integrantes de la Comunidad Andina de Naciones, donde podemos señalar que el artículo 18° tiene un sentido amplio y donde carece de las variables ofrecidas por el modelo OCDE.

En este punto de nuestra investigación, es importante mencionar que existen opiniones en la doctrina nacional⁸ que ampara la inaplicación del Impuesto a los Dividendos de las sucursales de empresas chilenas, con base en la aplicación del Principio de No Discriminación, argumento con el que no coincidimos, porque las remesas de la sucursal llegarían a la casa matriz sin retención del impuesto, mientras que una subsidiaria de empresa no domiciliada que distribuya utilidades tendría que retener el impuesto, por otro lado no compartimos la tesis de la Administración Tributaria o en todo caso la compartimos en parte, en el sentido de desconocer las Pérdidas Tributarias Arrastrables, porque somos de la opinión que un Impuesto a los Dividendos si es viable, justamente por la aplicación del Principio de No Discriminación se lograría equidad en la tributación de la sucursal con una empresa constituida en el Perú, no exigir el impuesto a la sucursal más bien sería discriminatorio, nótese que el numeral 3 del artículo 24° del modelo de la OCDE que analizamos aplicable al establecimiento permanente, solo señala que ambos entes realicen actividades similares, lo cual deja el camino libre para la aplicación de tal principio; no obstante discrepamos con la base imponible que señala la Administración,

8 CHIARELLA PRIVETTE J, “La No Discriminación de los Establecimientos Permanentes en los Convenios para Evitar la Doble Imposición”. Enfoque Internacional N° 9 AELE.

porque no reconocer la compensación de Pérdidas Tributarias, hace la tributación de la sucursal más gravosa, situación prohibida por el artículo 24° del modelo de Convenio de la OCDE.

En resumen, podríamos plantear las siguientes hipótesis:

Pensar que existe discriminación, cuando se le exige a una sucursal pagar un dividendo cuando presenta la DJ del Impuesto a la Renta anual, porque a otra compañía residente en el Perú, se le exigiría el pago del impuesto vía retención, en la medida que exista una distribución de dividendos, bajo los parámetros del numeral 3 del artículo 24° del modelo OCDE no habría tributación más gravosa, tan solo un adelanto del pago del impuesto.

Pensar que es completamente viable la exigencia del pago de ese dividendo, porque en la medida que la sucursal por sus características societarias no tiene capacidad para acordar o distribuir dividendos, nunca nacería la obligación tributaria, lo que sí opera en una compañía residente en el Perú, por tanto resultaría discriminatorio no cobrarle ese dividendo.

Es perfectamente exigible el dividendo a las sucursales, no obstante, impedirle compensar Pérdidas Tributarias resulta discriminatorio, en la medida que la compensación es un derecho para una compañía residente en el Perú y desconocer la compensación a la sucursal, haría más gravosa su tributación, lo que es prohibido por el Principio de No Discriminación bajo el numeral 3 contenidos en los CDI firmados por el Estado peruano.

En el marco de un CDI es inviable reclamar igualdad de tratamientos, para una sucursal de una empresa no domiciliada y una compañía constituida peruana en el Perú, ambas domiciliadas, porque no es factible comparar a una sucursal de una empresa no domiciliada que tributa solo por sus rentas de fuente peruana, mientras que la empresa por sus rentas de fuente mundial, esta premisa no opera bajo el alcance el numeral 1 del Principio de No Discriminación, pero como lo hemos explicado para el numeral 3, si es factible su aplicación, es decir comparar la tributación de dos Establecimientos Permanentes y comprobar que dicha tributación no sea una más gravosa que la otra.

CAPÍTULO VII: OTRAS FORMAS LEGALES DE ENFRENTAR LA DISCRIMINACIÓN FISCAL

De no ser de utilidad la aplicación del Principio de No Discriminación contenido en los CDI, se podrían plantear otras herramientas de defensa legal que tienen las sucursales de empresas no domiciliadas, como sería la exigencia del cumplimiento de los principios constitucionales, para superar las situaciones discriminatorias planteadas:

Para dotar de contenido a la premisa anterior, resulta oportuno y didáctico mencionar un caso sucedido en la legislación chilena, donde el contribuyente invocó el Principio constitucional de Igualdad, para un caso tributario de aparente discriminación:

En virtud del artículo 37° de la LIR chilena, las agencias de bancos extranjeros en Chile debían pagar un impuesto mínimo de primera categoría que se determinaba en base al volumen de depósitos.

En fallo sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de fecha 18 de octubre de 1996 la Corte Suprema señaló que aun cuando la constitución hace referencia en diversas disposiciones a la garantía de igualdad, solo corresponde en materia tributaria, referirse a lo dispuesto en el N° 20 del artículo 19, ya que la constitución a través de dicha norma hace referencia exclusiva y específica a Impuestos. En el fondo del fallo, la Corte señaló que como consecuencia el principio de igualdad tributaria se aplica en el sentido de que todos quienes se encuentren en idénticas condiciones deben ser gravados tributariamente de la misma manera. Por lo tanto, la Corte entiende que “el concepto de igualdad debe entenderse referido a las personas que se encuentren en las mismas o análogas condiciones, por lo que al impuesto que se impugna no puede atribuírsele un carácter individual sino de universalidad relativa”. Finalmente, la Corte desestimó el recurso señalando que las empresas extranjeras podrían haber optado a constituirse como sociedades anónimas chilenas y por lo tanto, las agencias de bancos extranjeros no estaban en iguales condiciones para ser comparadas con sociedades chilenas.

No cabe duda de que la vía constitucional siempre será una posibilidad para exigir la equidad en la aplicación de las normas, más aún cuando la Constitución peruana prohíbe expresamente el trato desigual a las inversiones extranjeras con respecto a las nacionales.

Por otro lado, nos planteamos la interrogante si pudiera una sucursal de una empresa no domiciliada, en la medida que no pueda defenderse de las inequidades planteadas, seguir un procedimiento ante el tribunal CIADI y alegar afectación del capital extranjero en el Perú:

El CIADI:

Si bien muchos de los acuerdos comerciales tienen cláusulas tributarias, en su mayoría los casos versan sobre impuestos indirectos lo cual no resultaría viable a la problemática que estamos planteando, por otro lado si ante la búsqueda de una herramienta se plantearía el caso de ir por un arbitraje ante el CIADI, se tendría que demostrar que el impedimento de compensación de Pérdidas Tributarias al calcular la base imponible del impuesto a los dividendos por la sucursal de una empresa no domiciliada, ocasiona expropiación de los capitales extranjeros, bajo el enfoque del incumplimiento del Principio constitucional de No Confiscatoriedad.

En nuestra opinión, si la Administración Tributaria no aplica de manera acertada el Principio de No Discriminación que establecen los Convenios para Evitar la Doble Imposición, consideramos la vía del arbitraje ante el CIADI una posibilidad remota, puesto que tendría que demostrarse que la aplicación de un dividendo ocasiona la expropiación de un capital o inversiones extranjeras en nuestro país.

Exponemos los casos que el Estado peruano mantiene controversias en el CIADI:

Tabla 7.1

Controversias en el CIADI

DEMANDANTE	COMPENSACIÓN DEMANDADA (millones de US\$)	PRINCIPIOS JURÍDICOS INVOCADOS POR EL DEMANDANTE/MATERIA
Gramercy Fund Management	1.500	Pago de bonos agrarios
ENAGAS	500	Indemnización por incumplimiento contractual
Sociedad Aeroportuaria Kuntur Wasi S.A.	264	Lucro cesante por cancelación de la concesión
Metro de Lima Línea 2 S.A.	260	Indemnización por incumplimiento del contrato
DP World Callao	200	Incumplimiento del contrato de concesión
Autopista del Norte	100	Incumplimiento del contrato de concesión
Lidercon S.R.L.	100	Exclusividad del contrato

Fuente: Diario el Comercio con datos del CIADI, Estudio Muñiz, Perú Top, Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Lima.

Todos los casos anteriores, no fueron planteados por controversias tributarias, por ello alegar ante el CIADI un trato discriminatorio lo consideramos remoto.

CONCLUSIONES

1. En la presente investigación, intentamos proponer herramientas legales para que las sucursales de empresas no domiciliadas, puedan enfrentar los problemas planteados, como son: la obligación de pagar el impuesto a los dividendos, en el momento de presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta y la compensación de Pérdidas Tributarias en la determinación de la base del impuesto a los dividendos de las sucursales de empresas no domiciliadas, en caso que se encuentre vigente un Convenio para Evitar la doble Imposición.
2. Los Convenios para evitar la doble imposición que ha firmado el Perú, bajo el modelo OCDE brindan la posibilidad de aplicar el Principio de No Discriminación, a su vez el convenio de la CAN contiene una cláusula para evitar tratos discriminatorios, en este sentido, es oportuno resolver si estos principios constituyen las herramientas legales que las sucursales de empresas no domiciliadas necesitan para enfrentar los problemas que hemos planteado.
3. Hay una corriente de opinión que señala que en aplicación del Principio de No Discriminación, las sucursales no deben pagar el Impuesto a los Dividendos, en el momento de presentación de la Declaración Jurada, sobre la base que una compañía local no tiene la misma obligación, disentimos de dicha opinión, porque si no existiese esa obligación para la sucursal, estaría en ventaja con respecto a una empresa constituida en el Perú, que si retiene un dividendo cuando distribuye las utilidades a su casa matriz.
4. La Administración Tributaria ha interpretado que la base imponible para calcular el impuesto a los dividendos que una sucursal de empresa no domiciliada debe pagar con motivo de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, no

corresponde compensar Pérdidas Tributarias, pues el artículo que lo regula solo menciona a la renta neta y no precisa de forma expresa a las mencionadas pérdidas.

5. En el marco de los Convenios para evitar la doble imposición, bajo el modelo de la OCDE que el Perú ha firmado, bajo el alcance del numeral 3 del artículo 24° No Discriminación, y adicionalmente sobre la tesis de que la sucursal tiene independencia fiscal, si esta sucursal que es un Establecimiento Permanente, calcula el impuesto a los dividendos, sí podría compensar las Pérdidas Tributarias, aduciendo un trato discriminatorio si le prohíbe tal compensación, porque como lo señala el propio numeral, un establecimiento permanente de empresa no domiciliada, no debe tener una tributación más gravosa que una empresa local.
6. Para el caso que planteamos, una sucursal de una empresa no domiciliada, estaría impedida de aplicar el numeral 1 del Principio de No Discriminación contenido en los CDI firmados por el Perú bajo el modelo OCDE, sobre la base que la sucursal con una empresa constituida en el Perú no están en igualdad de condiciones, porque una tributa solo por sus rentes de fuente peruana y la otra por sus rentas de fuente mundial.
7. Con respecto a la conclusión anterior, para intentar aplicar el numeral 1 del Principio de No Discriminación, se parte de la premisa que se tiene que comparar una empresa peruana domiciliada y una empresa extranjera domiciliada, lo cual solo se daría si se sigue la tesis de la OCDE y de la SUNAT que señalan que la sucursal forma parte de su casa central, no obstante por lo señalado anteriormente, no cabe invocar el numeral 1.
8. Para atacar las situaciones que a nuestro juicio podrían constituir tratos discriminatorios, bajo el convenio de la CAN, y en atención a su artículo 18°, tendríamos que considerar a la sucursal de empresa extranjera, como no domiciliada para los fines de la LIR, porque en dicho artículo deben compararse la tributación de un domiciliado con un no domiciliado; si ello es así, entonces la sucursal de una empresa no domiciliada tiene el derecho de compensar Pérdidas Tributarias cuando calcula la base imponible del impuesto a los dividendos, porque si la sucursal domiciliada para la LIR, no puede asimilarse a su casa central, bajo la tesis de que

tiene independencia fiscal, entonces el artículo 18° resulta inaplicable y por consiguiente no se puede atacar la discriminación.

9. En la búsqueda de otras herramientas legales, para eliminar tratamientos tributarios discriminatorios cabe la posibilidad de plantear un arbitraje frente al CIADI, pero alegando que la prohibición de compensación de Pérdidas Tributarias, conducen a una expropiación de la inversión extranjera, en la medida que se convierta en confiscatoria.
10. Es posible discutir las discriminaciones planteadas, a nivel de otras instancias del Estado peruano, como podría ser el Tribunal Constitucional o Poder Judicial, alegando tratos discriminatorios o desiguales, los que son prohibidos por nuestra Constitución, como lo hemos descrito en el caso planteado por el Poder Judicial chileno, en atención al respeto y cumplimiento del Principio de Igualdad, sin embargo consideramos que el numeral 2 contenido en el Principio de No Discriminación es de aplicación más amplia y directa, sin embargo la vía constitucional se constituye en otro camino legal ante la falta de CDIs firmados con países con los cuales exista transacciones económicas importantes.

REFERENCIAS

- Carmona Fernández, N. (2002). No discriminación, procedimiento amistoso e intercambio de información. En Serrano Antón [director]. *Fiscalidad internacional*. (1.ª ed). Madrid: Centro Estudios Financieros.
- Iglesias, J. (2007). *No discriminación fiscal y derecho de establecimiento en la Unión Europea*. (1.ª ed). España: Thomson Aranzadi.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2010). *La Jurisprudencia del TJUE en materia tributaria: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*. (1.ª ed). La Coruña: Fundación Barrié de la Maza.
- Chiarella Privette J. (2009). La no discriminación de los establecimientos permanentes en los convenios para evitar la doble imposición. *Cuadernos Tributarios* (29). Edición 25 Aniversario. Setiembre. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/271_05_ct29_jchp.pdf
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2006) Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de doble Imposición.
- Levene, C. (2014). La no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición. *Periódico Económico Tributario* (267),.
- García Gonzales J. (2010). *La no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal de la OCDE (Aspectos relevantes en el caso mexicano)*. México: Instituto Mexicano de Derecho Tributario.
- Rodríguez S. (2017). *Manual de corrección de textos, técnicas, consejos y apuntes de clases*. Lima: Escuela de Edición de Lima.

- Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis.
- Cabrera Cabrera S. (2017). El principio de no discriminación a la luz de la doctrina oficial de la DIAN. *Revista Impuestos* (204), nov-dic., pp. 28-30.
- Tartarini, T. (2013). El principio de no discriminación contenido en la Decisión 578 de la CAN y las Rentas de Capital.
- OCDE. (2008). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*.
- Madariaga J. No discriminación en los CDI
- García Prats A. (2008). La Cláusula de No Discriminación en los CDI
- Magadán J., (2010). La Cláusula de No Discriminación en los CDI.

