

Algunos aspectos vinculados al Tratamiento Tributario aplicable a las Sucursales Establecidas en el Extranjero de Empresas Constituidas en el País: Panorama Internacional y Local

Andrés Ramírez-Gastón Seminario*
Ponente Individual

I. INTRODUCCIÓN

Durante varios años, nuestro país fue considerado como importador de capitales, vale decir, empresas extranjeras venían al país a desarrollar actividades empresariales ya sea desde el exterior, mediante un establecimiento permanente o constituyendo una filial o subsidiaria en el país.

Por esta razón, la Ley del Impuesto a la Renta fue concebida bajo este precepto, vale decir, el Perú como un país importador de capitales, por lo que se establecieron medidas para gravar determinadas operaciones, principalmente, bajo el criterio de la fuente, en el caso del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, gracias al crecimiento económico sostenido experimentado por el país en los últimos 10 años, las oportunidades de inversión fuera del país se han multiplicado, originando que empresas locales se arriesguen a incursionar en el extranjero, desplegando sus actividades empresariales en países de la región o, incluso, más allá de ésta. Así, algo que 20 años atrás pudo sonar como una aventura quijotesca es, en la actualidad, una realidad, esto es, empresas peruanas invirtiendo en el extranjero para desarrollar sus actividades empresariales fuera del territorio nacional.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogado asociado del Estudio Ehecopar Abogados.

En este contexto, consideramos conveniente la elección del tema *Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior* de estas X Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano, que estamos seguros servirán para iniciar el debate sobre el tratamiento tributario que debería ser aplicable a tales inversiones.

Ahora bien, el objeto del presente trabajo es analizar, específicamente, el tratamiento tributario aplicable a las relaciones que pudieran existir entre la empresa constituida en el país y su sucursal ubicada en el extranjero. En este sentido, coincidimos con el Relator General cuando señala en las Directivas que:

“(...) existe incertidumbre si las ‘operaciones’ que puedan llevarse a cabo entre las sociedades locales y sus sucursales o establecimientos permanentes en el exterior, deben ser considerados como transacciones con terceros para propósitos tributarios, generando ingresos y gastos computables, o si, por el contrario tales ‘operaciones’ carecen de relevancia fiscal por llevarse a cabo al interior de una misma persona jurídica, no obstante que en el extranjero la sucursal o establecimiento sean considerados como contribuyentes independientes”

Sobre este particular, cabe señalar que, en primer lugar, desarrollaremos la posición que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (en adelante, OCDE) aprobó respecto del tratamiento tributario aplicable a las relaciones que existan entre la casa matriz y su sucursal ubicada en el extranjero. Al respecto, haremos especial referencia al *“Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments”* aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 24 de junio de 2008 y cuya publicación fue aprobada el 17 de julio de 2008 (en adelante, “el Reporte”).

Luego, analizaremos la legislación nacional referida al Impuesto a la Renta para determinar si la casa matriz puede o no realizar ‘operaciones’ con sus sucursales en el extranjero, y, si pudieran, se analizaría el tratamiento tributario aplicable a dichas ‘operaciones’. Adicionalmente, también desarrollaremos el tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta aplicable a las rentas que obtenga la sucursal establecida en el extranjero de una sociedad constituida en el país.

Finalmente, haremos un breve comentario a algunas disposiciones de la Ley del Impuesto General a las Ventas referidas al tratamiento tributario aplicable a la prestación y utilización de servicios en el su-

puesto de que intervenga una sucursal establecida en el extranjero de una empresa constituida en el país.

II. PANORAMA INTERNACIONAL: ENFOQUE AUTORIZADO POR LA OCDE

El artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, “Modelo OCDE”) establece las reglas aplicables a la atribución de utilidades a favor de un establecimiento permanente. En este sentido, es importante advertir que la OCDE ha reconocido que existen diferentes interpretaciones respecto del alcance y aplicación de dicho artículo 7 del Modelo OCDE que pueden originar que se produzca una doble tributación o que no se tribute en ninguno de los Estados contratantes. Es por ello que la OCDE consideró necesario analizar las diferentes interpretaciones que se podrían desprender del artículo 7 del Modelo OCDE para adoptar una de ellas con la finalidad de evitar la doble tributación o la nula imposición.

Luego de muchos años de trabajo y de varios borradores publicados, se aprobó la “*authorised OECD approach (AOA)*” o enfoque autorizado de la OCDE respecto de la correcta interpretación del artículo 7 del Modelo OCDE que desarrollaremos a continuación. Cabe señalar que esta nueva posición de la OCDE mereció la modificación del texto del artículo 7 del Modelo OCDE y de sus comentarios, cuya versión final se espera publicar este año.

Ahora bien, el párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE, tal como lo conocemos, vale decir, sin considerar su modificación, establece lo siguiente: “*Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente*”.¹

¹ El nuevo párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE quedaría redactado de la siguiente manera: “*Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on Business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State*”. Traducción libre: “*Las ganancias obtenidas por una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice operaciones en el otro Estado*”

Así, cabe señalar que la importancia del párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE radica en que establece dos principios de tributación internacional vinculados a la potestad de gravar la renta empresarial obtenida en el extranjero. En este sentido, la primera regla que se desprende del párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE es que una empresa residente de un Estado contratante no podrá ser sometida a imposición en el otro Estado salvo que lleve a cabo actividades empresariales en el territorio de este último Estado mediante un establecimiento permanente ubicado en dicho lugar. Como señala José Manuel Calderón Carrero, *“esta regla en sí misma contiene un importante principio de fiscalidad internacional que articula el reparto de poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia”*.²

Ahora bien, es importante advertir que la configuración de un establecimiento permanente se regula en el artículo 5 del Modelo OCDE, por lo que una vez determinada su existencia, resultará aplicable el artículo 7 del Modelo OCDE para definir la atribución de beneficios empresariales al establecimiento permanente.

Por otro lado, la segunda regla contenida en el párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE está referida al alcance del poder tributario otorgado al Estado de la fuente. Así, cabe citar nuevamente a José Manuel Calderón Carrero, quien señala lo siguiente:

“En sentido negativo, la regla apuntada significa que el Estado de la fuente o de ubicación del EP no puede someter a imposición a la empresa residente del otro Estado contratante por rentas (empresariales o comerciales) distintas a las imputables al EP; de esta forma, el resto de actividades o rentas que obtenga tal empresa en el territorio del Estado donde tiene ubicado el EP no pueden ser gravadas por tal Estado, a menos que resulten imputables al EP o en el caso de que otro precepto del CDI establezca expresamente una regla especial en tal sentido”.³

Contratante mediante un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, las ganancias que sean atribuibles al establecimiento permanente de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2 podrán someterse a imposición en ese otro Estado”.

² CALDERON CARRERO, José Manuel. Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea. Edición Fiscal CISS. Valencia. Marzo de 2007. Pág. 152.

³ Ídem. Pág. 153.

Por tanto, de acuerdo con el límite establecido por la segunda regla, no todos los beneficios empresariales obtenidos por la casa matriz podrán ser sometidos a imposición en el Estado contratante en el cual se encuentra ubicado el establecimiento permanente, sino sólo aquellos beneficios empresariales que sean imputables a ese establecimiento permanente.

Sobre este particular, cabe señalar que en virtud del párrafo 1 del artículo 7 del Modelo OCDE se descarta la aplicación del principio de fuerza de atracción (*force of attraction principle*) respecto del establecimiento permanente, por lo que sólo los beneficios empresariales que sean imputables al establecimiento permanente podrán ser sujetos a imposición. Ahora bien, cabe señalar que los beneficios empresariales que se atribuyan al establecimiento permanente estarán gravados en el Estado contratante en el cual se encuentra ubicado dicho establecimiento permanente en la medida en que la legislación de este Estado así lo establezca.

Por otro lado, el párrafo 2 del artículo 7 del Modelo OCDE establece lo siguiente: “*Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una misma empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente*”.⁴

⁴ De acuerdo con el borrador aprobado por el OCDE, el párrafo 2 del artículo 7 quedaría redactado así: “*For the purpose of this Article and Article [23 A]/[23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise*”. Traducción libre: “*A efectos del presente artículo y del artículo [23 A] [23 B], las ganancias que sean atribuibles en cada Estado contratante al establecimiento permanente referido en el párrafo 1, son aquellas que cabría esperar que se generen, especialmente en sus relaciones con otras partes de la empresa, si se tratara de una empresa separada e independiente, dedicada a la misma actividad o actividades similares, bajo las mismas o similares condiciones, teniendo en cuenta las funciones desempeñadas, los activos utilizados y riesgos asumidos por la em-*

Como lo reconocen Baker y Coller,⁵ el consenso general de la doctrina se inclinó a considerar que la atribución de beneficios empresariales a favor del establecimiento permanente se hacía sobre la base de considerar a dicho establecimiento permanente como una empresa separada de su casa matriz, por lo que resultaba aplicable el principio de libre competencia. Sin embargo, dichos autores reconocen que existen diferentes teorías sobre los alcances de dicha interpretación.

Asimismo, debemos indicar que la OCDE también reconoció, hace ya varios años, que existían diferentes interpretaciones respecto de la determinación de los beneficios empresariales que se deben atribuir al establecimiento permanente. Estas diferentes interpretaciones podrían ocasionar doble imposición o nula imposición. Por ello, luego de identificar las diferentes interpretaciones, fijó su posición respecto de la interpretación que, para la OCDE, sería la correcta.⁶

Las diferentes interpretaciones que analizó la OCDE fueron: (i) el enfoque de la actividad empresarial relevante; y, (ii) el enfoque de la entidad separada funcionalmente. Al respecto, Teresa Reol Jiménez y Fernando Velayos Jiménez señalan lo siguiente:

“El primero [entidad separada funcionalmente] considera al EP como entidad separada y aplica, mutatis mutandis, los principios establecidos para empresas asociadas (riesgos, activos, funciones). El segundo [actividad empresarial relevante]

presa a través del establecimiento permanente y a través de las otras partes de la empresa”.

⁵ BAKER, Philip and COLLIER, Richard S. General Report on the attribution of profits. Cahiers de droit fiscal international. Volume 91b. International Fiscal Association (IFA). The Netherlands. 2006. Pág. 26.

⁶ Para definir su posición, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE convocó a un grupo de trabajo (Working Party N° 6) que formuló una hipótesis de trabajo (Working Hypothesis). Esta hipótesis de trabajo se desarrolló considerando la forma cómo se aplicaría el principio de libre competencia desarrollado en la Lineamientos (Guidelines) de Precios de Transferencia aprobados por la OCDE en 1995 a las relaciones entre el establecimiento permanente y la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la casa matriz. En otras palabras, la base para el desarrollo de la hipótesis de trabajo era examinar hasta qué punto se podía considerar al establecimiento permanente como un ente distinto y separado de su matriz y cómo podría aplicarse, por analogía, el principio de libre competencia, regulado para supuestos de operaciones entre empresas asociadas, en la determinación de los beneficios empresariales que serían atribuidos al establecimiento permanente. (En: Report on the attribution of profits to permanent establishments. Pág. 7.)

*interpreta la expresión ‘utilidades de la empresa’ en el sentido de que, para determinar las utilidades del EP hay que tomar como referencia la actividad principal o central del citado EP, y atribuirle beneficios sólo en la medida en que la empresa en su conjunto genere beneficios por esa actividad”.*⁷

Con relación al enfoque de la actividad empresarial relevante, Baker y Collier señalan que: *“The key feature of the relevant business activity (or single enterprise) approach is that profits are earned only from transactions with third parties (or with associate enterprises): no profit is earned from transactions between the PE and the enterprise of which it is part”.*⁸

Asimismo, Vicente Durán Rodríguez⁹ señala, sobre el enfoque de la actividad empresarial relevante, lo siguiente: *“Bajo esta primera interpretación, los ‘beneficios de la empresa’ a los que hace mención el párrafo primero del artículo 7 del MCOCDE se referirían única y exclusivamente a aquellos derivados de la actividad empresarial global en la que el establecimiento permanente tuviera alguna participación”.* Dicho autor agrega que: *“según esta interpretación, se impondría una limitación en cuanto a los beneficios a ser atribuidos o imputados al establecimiento permanente que, en principio, no podrían exceder de los beneficios obtenidos por la empresa a escala global en la actividad empresarial analizada”.*

Respecto del enfoque de la entidad separada funcionalmente, Baker y Collier indican lo siguiente:

“This approach does not limit the profit attributed to the PE by reference to the profits of the enterprise as a whole. Thus, under this approach, article 7(1) does not determine the quantum of the profits that are to be attributed to the PE: all it confirms is that the right of state H [donde está situado el establecimiento

⁷ REOEL JIMENEZ, Teresa y VELAYOS JIMENEZ, Fernando. Manual de Fiscalidad Internacional. Volumen I. Tercera Edición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007. Pág. 838.

⁸ Op. Cit. Pág. 30. Traducción libre: *“La característica clave del enfoque de la actividad empresarial relevante (o empresa individual), es que sólo se generan ganancias en las operaciones con terceros (o con las empresas asociadas): no se genera ganancia en las operaciones que se realicen entre el establecimiento permanente y la empresa de la que forma parte”.*

⁹ DURAN RODRIGUEZ, Vicente. Fiscalidad Internacional. Centro de Estudios Financieros. Tercera Edición. Madrid. 2006. Pág. 896.

permanente] is to tax only the profits attributable to the PE (and hence is a rejection of the force of attraction approach)".¹⁰

Por su parte, Durán Rodríguez, respecto del enfoque de la entidad separada funcionalmente, señala lo siguiente:

"Frente a la interpretación preconizada por el relevant business activity approach, en donde, por ejemplo, las pérdidas a nivel global de la actividad empresarial considerada afectarían (limitándolo) al beneficio imputable al establecimiento permanente, este criterio llevaría a atribuir beneficios al establecimiento permanente incluso en aquellos casos en los que el negocio a nivel global incurriera en pérdidas en su conjunto atendiendo única y exclusivamente al tipo de función realizada y los riesgos asumidos en ella a 'valor de mercado' (aplicando por analogía criterios y principios tradicionales en materia de precios de transferencia)".¹¹

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que la OCDE se ha inclinado por adoptar el segundo enfoque, que denomina el enfoque autorizado por la OCDE (authorized OECD approach). De acuerdo con el Reporte, *"the authorized OECD approach is that the profits to be attributed to a PE are the profits that the PE would earned at a arm's length if it were distinct and separate enterprise performing the same or similar functions under the same or similar conditions, determined by applying the arm's length principle under Article 7(2)".¹²*

Es importante precisar que en las relaciones entre casa matriz y establecimiento permanente, el principio de libre competencia, desarro-

¹⁰ Op. Cit. Pág. 30. Traducción libre: *"Este enfoque no limita la ganancia atribuible al establecimiento permanente en relación con las ganancias de la empresa en su conjunto. Así, bajo este criterio, el artículo 7 (1) no determina la cuantía de ganancias a ser atribuibles al establecimiento permanente: todo lo que confirma es que el derecho del Estado H [donde está situado el establecimiento permanente] es el de gravar sólo las ganancias imputables al establecimiento permanente (y por tanto es un rechazo al enfoque de la fuerza de atracción)".*

¹¹ Op. Cit. Pág. 898.

¹² Report on the attribution of profits to permanent establishments. OECD. 2008. Pág. 12. Traducción libre: *"El enfoque autorizado de la OCDE es que, las ganancias que se atribuyen a un establecimiento permanente, son aquellas que éste habría obtenido en condiciones de igualdad, si se tratara de una empresa distinta y separada, realizando las mismas funciones o similares, bajo las mismas condiciones o similares, determinado esto último mediante la aplicación del principio de libre competencia, de conformidad con el artículo 7 (2)".*

llado por la OCDE para regular las operaciones entre empresas asociadas conforme con el artículo 9 del Modelo OCDE, se aplicaría por analogía en la medida en que bajo el enfoque autorizado por la OCDE, el establecimiento permanente no es considerado un ente con personería jurídica propia, sino que se considera como un ente separado e independiente de su matriz sólo para efectos de la atribución de beneficios empresariales.

Así, el Reporte señala que *“the hypothesis by which a PE is treated as a functionally distinct and separate Enterprise is a mere fiction necessary for purposes of determining the business profits of this part of the enterprise under Article 7. The authorized OECD approach should not be viewed as implying that the PE must be treated as a separate enterprise entering into dealings¹³ with the rest of the enterprise of which it is part for purposes of any other provisions of the Convention”*.¹⁴

Por tanto, es importante resaltar que, de acuerdo con el enfoque aprobado por la OCDE, la separación e independencia del establecimiento permanente se restringe a la determinación de los beneficios empresariales que se atribuirán a dicho establecimiento permanente al amparo del artículo 7 del Modelo OCDE, por lo que no puede entenderse que exista dicha separación e independencia con relación a las demás disposiciones del propio convenio, pues, en dichos supuestos, el establecimiento permanente y su matriz deberán ser considerados como un único ente.

Ahora bien, de acuerdo con el enfoque autorizado de la OCDE, la interpretación del párrafo 2 del artículo 7 del Modelo OCDE involucraría realizar un análisis que tendría dos momentos. Así, en un primer momento es necesario un análisis funcional (*functional and factual analysis*) cuya finalidad es asignar al establecimiento permanente los riesgos, activos, capital, personal vinculados con la actividad empresa-

¹³ Cabe resaltar que las relaciones entre casa matriz y establecimiento permanente son referidas como *dealings* (acuerdos) y no como *transactions* (operaciones).

¹⁴ Op. Cit. Pág. 13. Traducción libre: *“La hipótesis por la cual un establecimiento permanente es tratado como una empresa distinta y separada funcionalmente, es una mera ficción, necesaria a los fines de determinar las ganancias de esta parte de la empresa en virtud del artículo 7. El enfoque autorizado de la OCDE no debe ser visto como si éste sugiriera que el establecimiento permanente deba ser tratado como una empresa independiente que suscribe acuerdos con el resto de la empresa de la que forma parte a los efectos de cualquier otra disposición de la Convención”*.

rial desarrollada por dicho establecimiento permanente, entre otros, a través de diversos criterios establecidos en el propio Reporte, así como identificar los acuerdos relevantes (*dealings*) entre la casa matriz y su establecimiento permanente.

En un segundo momento, esto es, una vez identificados los acuerdos entre la casa matriz y su establecimiento permanente, resultará aplicable, por analogía, el principio de libre concurrencia para determinar la utilidad que se atribuiría al establecimiento permanente.

En consecuencia, en virtud del enfoque autorizado por la OCDE se deberá asignar activos, riesgos, capital, entre otros, así como identificar y reconocer acuerdos entre la casa matriz y su sucursal, para luego aplicar a dichas relaciones el principio de libre concurrencia, como si se tratara de dos empresas separadas e independientes.

Por otro lado, cabe señalar que los mecanismos para evitar la doble imposición que resultarán aplicables a la casa matriz están regulados en los artículos 23-A y 23-B del Modelo OCDE. Así, el párrafo 24 de los comentarios al nuevo artículo 7 del Modelo OCDE, publicado en el 2008, dispone que:

“Where an enterprise of one State carries on business through a permanent establishment situated in the other State, the first-mentioned State must either exempt the profits that are attributable to the permanent establishment (Article 23 A) or give a credit for the tax levied by the other State on these profits (Article 23 B)”.¹⁵

Al respecto, cabe señalar que, justamente, en la medida en que la casa matriz y su establecimiento permanente establecido en el extranjero son un solo ente, resultarán aplicables los mecanismos para evitar la doble imposición, pues los beneficios empresariales atribuidos al establecimiento permanente también serían reconocidos por la casa matriz.

De otro lado, en el párrafo 25 de los comentarios al Nuevo artículo 7 del Modelo OCDE, se señala lo siguiente:

¹⁵ Traducción libre: “Cuando una empresa de un Estado ejerza su actividad a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, el primer Estado debe eximir a las ganancias que son atribuibles al establecimiento permanente (artículo 23 A) o dar un crédito por el impuesto que grava las ganancias en el otro Estado (Artículo 23 B)”.

*“The separate and independent enterprise fiction that is mandated by paragraph 2 is restricted to the determination of the profits that are attributable to a permanent establishment. It does not extend to create notional income for the enterprise which a Contracting State could tax as such under its domestic law by arguing that such income is covered by another Article of the Convention which, in accordance with paragraph 4 of Article 7, allows taxation of that income notwithstanding paragraph 1 of Article 7”.*¹⁶

En este sentido, como ya hemos adelantado, es importante advertir que en virtud del enfoque autorizado por la OCDE, el artículo 7 del Modelo OCDE sólo permitiría calcular la atribución de utilidades al establecimiento permanente, sin afectar de ningún modo a la casa matriz. Así, por ejemplo, si, según el enfoque autorizado por la OCDE, la propiedad de un inmueble utilizado por el establecimiento permanente es asignada a la casa matriz, podría corresponder que se incluya en la determinación de las utilidades que se atribuyan al establecimiento permanente una deducción por el uso de dicho inmueble, lo que no implicaría que la casa matriz esté obteniendo una retribución que pueda o no estar gravada.

Ahora bien, luego de desarrollar el nuevo enfoque aprobado por la OCDE, cabe preguntarse qué ocurrirá con los convenios celebrados por el Perú que utilizaron como referencia el Modelo OCDE. Al respecto, la OCDE considera que muchas de las conclusiones contenidas en el Reporte no afectan los actuales comentarios al artículo 7 (antes de su modificación). Sin embargo, la OCDE ha publicado una revisión de los comentarios al artículo 7 (antes de su modificación), acogiendo, en la medida de lo posible, las conclusiones del Reporte.

Teniendo en cuenta lo expuesto, a continuación analizaremos, desde el punto de vista mercantil y tributario local, si las sucursales pueden o no realizar ‘operaciones’ con su casa matriz. Asimismo, también desarrollaremos el tratamiento tributario, desde el punto de vista del Im-

¹⁶ Traducción libre: *“La ficción de empresa separada e independiente que se prevé en el párrafo 2 se limita a la determinación de las ganancias que sean atribuibles a un establecimiento permanente. No se extiende a generar ingresos ficticios para la empresa que un Estado contratante podría gravar como tales bajo su legislación local con el argumento de que dichos ingresos están cubiertos por otro artículo de la Convención que, de conformidad con el párrafo 4 del artículo 7, permite la imposición de estos ingresos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 7”.*

puesto a la Renta, aplicable a las sucursales establecidas en el extranjero de sociedades constituidas en el país.

III. PANORAMA NACIONAL: RELACIÓN ENTRE EMPRESA MATRIZ Y SU SUCURSAL ESTABLECIDA EN EL EXTRANJERO

a. Naturaleza de las sucursales

Al respecto, como hemos adelantado, antes del análisis tributario, consideramos necesario definir, previamente, el régimen aplicable a las sucursales, desde el punto de vista de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (en adelante, la “LGS”).

Sobre este particular, debemos indicar que el artículo 396 de la LGS, establece que:

“Artículo 396.- Es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes”.

Del artículo antes citado se desprende que una de las características que define a la sucursal es que no cuenta con personería jurídica independiente de su principal, considerándose a ambas, sucursal y principal, como una única empresa.

Distinto es el caso de las subsidiarias o filiales que son consideradas empresas independientes de aquellas sociedades que las constituyen y que, por lo general, se convierten en sus accionistas mayoritarios. En estos casos, estamos frente a dos sociedades con personerías jurídicas propias.

Por otro lado, el artículo 21 de la LGS establece lo siguiente:

“Artículo 21.- Sucursales y otras dependencias

Salvo estipulación expresa en contrario del pacto social o del estatuto, la sociedad constituida en el Perú, cualquiera fuese el lugar de su domicilio, puede establecer sucursales u oficinas en otros lugares del país o del extranjero”.

Queda claro entonces, que una empresa constituida en el país al amparo de la LGS, puede establecer sucursales en el extranjero.

Ahora bien, debemos indicar que si bien en el pasado existieron tratadistas que señalaban que el Derecho Tributario era autónomo, actualmente es universal la doctrina según la cual la autonomía del Derecho Tributario no es absoluta y rígida, sino que se trata de una autonomía relativa, que reconoce la sustancial unidad del ordenamiento jurídico, por la existencia de principios generales del derecho. Por tanto, las normas que dicta el ordenamiento jurídico en general, tales como las normas que conforman el Derecho Societario, resultan plenamente aplicables a las demás ramas del derecho, incluyendo al Derecho Tributario, salvo que exista una legislación especial, según la rama del derecho de que se trate, que establezca algo distinto.

b. Las sucursales en el Impuesto a la Renta

Como hemos señalado en el literal anterior, desde el punto de vista societario, la sucursal no cuenta con personería jurídica propia y distinta a la de su matriz. En consecuencia, para efectos societarios, la sucursal forma parte de la matriz.

Con relación a la legislación nacional del Impuesto a la Renta, debemos indicar que, de acuerdo con el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (en adelante, Ley del IR), están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la Ley del IR, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En cambio, el artículo 6 antes citado dispone que, en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Como se puede apreciar, la norma antes citada establece que, en el caso de personas jurídicas domiciliadas, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan, sin importar la ubicación de la fuente productora de dichas rentas (de fuente peruana o de fuente extranjera). En cambio, las personas jurídicas no domiciliadas y sus sucursales establecidas en el Perú, sólo tributarán con el Impuesto a la Renta respecto de sus rentas de fuente peruana.

Cabe señalar que según el artículo 7 de la Ley del IR, se consideran domiciliadas en el país las personas jurídicas constituidas en el país y

a las sucursales en el Perú de personas jurídicas no domiciliadas. En este último caso, como ya hemos señalado, la condición de domiciliado alcanza a las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas en cuanto a su renta de fuente peruana.

Teniendo en cuenta lo anterior, debemos indicar que el legislador tributario ha optado por otorgarle la condición de persona jurídica a la sucursal en el país de una persona jurídica no domiciliada, entre otras razones, para atribuirle la calidad de contribuyente del Impuesto a la Renta respecto de las rentas de fuente peruana que genere. Así, el artículo 14 de la Ley del IR dispone que son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, considerándose como tales, entre otras, a las sucursales en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Por consiguiente, podemos concluir que la Ley del IR tiene una norma expresa y especial que le otorga, para efectos de este impuesto, una “personería jurídica tributaria propia” a las sucursales establecidas en el país de personas jurídicas no domiciliadas. En este sentido, debemos indicar que la Ley del IR ha optado por un criterio absoluto de empresa separada e independiente respecto de la sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero.

Sin embargo, para el caso de las sucursales establecidas en el exterior de personas jurídicas domiciliadas, no existe una norma en la Ley del IR que le otorgue “personería jurídica tributaria” propia y distinta a la de su matriz, por lo que no cabría considerar que la sucursal y su matriz son entes diferentes e independientes teniendo en cuenta lo expuesto en el literal a) precedente. En este sentido, consideramos que el hecho de que en el artículo 14 de la Ley del IR, que regula la condición de contribuyentes del impuesto, omite hacer referencia expresa a la sucursal de una empresa constituida en el país es un reconocimiento de que, para la Ley del IR, dicha sucursal y su matriz son un único contribuyente del impuesto.

Asimismo, con relación a las sucursales establecidas en el extranjero de personas jurídicas domiciliadas en el país, el numeral 3 del literal a) del artículo 4 de la Ley del IR establece lo siguiente:

“Artículo 4.- DOMICILIO

- a) Para establecer la condición de domiciliado en el país, a que se refiere el Artículo 7 de la Ley, se aplicarán las reglas siguientes:*

(...)

3. *La condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país”.*

De acuerdo con la norma antes citada, la persona jurídica domiciliada y su sucursal establecida en el extranjero mantienen la misma condición respecto de su lugar de domicilio, vale decir, ambas se consideran domiciliadas en el Perú. En ese sentido, consideramos que el legislador, al extender la condición de domicilio a la sucursal establecida en el exterior, ratifica lo expuesto en la Ley del IR, esto es, que la sucursal no tiene personería jurídica propia sino que forma parte de su matriz, esto es, de una persona jurídica domiciliada en el Perú.

En ese sentido, consideramos que el legislador optó por no otorgarle una “personería jurídica tributaria” propia y distinta de su matriz a la sucursal establecida en el exterior de una persona jurídica domiciliada, pues, de esta forma, la persona jurídica domiciliada debe incluir las rentas netas gravadas que provengan de las actividades desarrolladas por sus sucursales establecidas en el exterior a su base imponible para efectos de calcular el Impuesto a la Renta peruano, en la medida en que las personas jurídicas domiciliadas en el Perú están sujetas a imposición sobre la totalidad de sus rentas.

Teniendo en cuenta lo anterior, nos preguntamos qué sucedería si la sucursal establecida en el extranjero de una persona jurídica domiciliada en el Perú presta un servicio a favor de una tercera persona jurídica también domiciliada en el Perú, por el cual esta última persona jurídica paga una retribución a favor de la sucursal que constituye renta de fuente peruana según la Ley del IR. Conforme con lo expuesto líneas arriba, la persona jurídica domiciliada que realiza el pago no tendría que efectuar retención alguna, pues la sucursal establecida en el extranjero de una persona jurídica domiciliada cuenta con la condición de domiciliada en el país. En consecuencia, la siguiente pregunta sería ¿quién paga el Impuesto a la Renta que grava la renta de fuente peruana que recibe la sucursal? Por lo expuesto, debemos indicar que la persona jurídica domiciliada que estableció la sucursal en el extranjero será la contribuyente de dichas rentas, debiendo incorporarlas a su renta bruta para efectos de determinar la base imponible gravada con el IR del ejercicio.

En consecuencia, debemos indicar que la Ley del IR no ha optado por considerar a la sucursal establecida en el exterior de una persona ju-

rídica domiciliada como un ente distinto a esta última, por lo que, para efectos del Impuesto a la Renta, al igual que para efectos societarios, ambas forman parte de un solo ente.

No obstante lo expuesto, cabe advertir que el numeral 11 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del IR señala que, existirá vinculación económica cuando una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes. En ese sentido, si bien la norma antes citada sugiere que la empresa domiciliada y sus establecimientos permanentes en el extranjero son entes distintos e independientes capaces de contratar entre ellos, consideramos que, a partir de lo expuesto anteriormente, dicha interpretación de la norma vulneraría lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y en su propio reglamento, por lo que consideramos que debiera ser derogada.

Teniendo en cuenta lo anterior, somos de la opinión de que las relaciones entre una empresa constituida en el país y su sucursal establecida en el extranjero no podrían calificar como operaciones, por lo que, por ejemplo, la casa matriz no podría prestar servicios a favor de su sucursal ni viceversa. Por lo anterior, tampoco resultarían aplicables las normas sobre valor de mercado y precios de transferencia.

En este sentido, coincidimos con Rudolf Røeder, quien señala lo siguiente: *“Unlike a Peruvian PE of a non-resident entity, the foreign PE of a resident entity is not treated as a different taxpayer and, hence, any dealings between head office and PE will not have the status of a transaction”*.¹⁷ Røeder agrega que: *“As to attribution of profits, transfer pricing rules, by legal definition, are applicable only where property is transferred from one entity to another or services are rendered to another and therefore, strictly, do not apply to this issue when the head office is a resident entity”*.¹⁸

¹⁷ RÖEDER, Rudolf. Branch Report on the attribution of profits. Cahiers de droit fiscal international. Volume 91b. International Fiscal Association (IFA). The Netherlands. 2006. Pág. 530. Traducción libre: *“A diferencia del establecimiento permanente peruano de una entidad no residente, el establecimiento permanente extranjero de una entidad residente no es tratado como un contribuyente distinto y, por tanto, cualquier acuerdo entre la casa matriz y el establecimiento permanente no tendrá el carácter de una transacción”*.

¹⁸ Ídem. Traducción libre: *“En cuanto a la atribución de ganancias, las reglas de precios de transferencia, por definición legal, son aplicables sólo cuando se transfiere la propiedad de una entidad a otra o los servicios son prestados a*

Ahora bien, en la medida en que la casa matriz y su establecimiento permanente califican como un solo ente para efectos tributarios, cabe evaluar cómo, en estos casos, se determinará el Impuesto a la Renta.

Determinación de la Renta

Al respecto, como hemos indicado, en el caso de empresas domiciliadas en el país, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan, sean éstas de fuente peruana o extranjera. Por tanto, en este supuesto, es irrelevante que las rentas de la casa matriz provengan de operaciones desarrolladas a través de su sucursal, pues dichas rentas, en la medida en que estén dentro del ámbito de aplicación del impuesto, estarán gravadas con el Impuesto a la Renta siempre que no exista una disposición que establezca lo contrario.

En este sentido, cabe señalar que, para propósitos de la determinación del Impuesto a la Renta, será necesario distinguir entre la renta de fuente peruana de la tercera categoría que obtenga la casa matriz, ya sea a través de su sucursal o no, y la renta de fuente extranjera. Cabe precisar que en la medida en que los dos tipos de rentas estarán sujetas a imposición en el Perú, consideramos que su determinación se deberá realizar de acuerdo con las disposiciones de la propia Ley del IR y su reglamento.

Teniendo en cuenta lo anterior, debemos resaltar que la Ley del IR no distingue entre las rentas provenientes de la casa matriz y las rentas provenientes de la sucursal establecida en el extranjero, sino que la determinación de la renta de la empresa (casa matriz y sucursal) se realizará dependiendo del tipo de renta obtenida, vale decir, si es renta de fuente peruana o si es renta de fuente extranjera.

Por lo expuesto, el análisis del presente trabajo lo centramos en el tratamiento tributario aplicable a las rentas de fuente extranjero obtenidas por una sucursal establecida en el extranjero de una sociedad constituida en el país.

Sobre este particular, el artículo 51 de la Ley del IR establece que los contribuyentes domiciliados en el país deberán sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta

otro y, por tanto, estrictamente, no se aplican a este tema cuando la oficina matriz es una entidad residente”.

neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda. Asimismo, la norma agrega que en ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto.¹⁹

Por su parte, el artículo 51-A de la Ley del IR dispone que, a fin de establecer la renta neta de fuente extranjera, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. Sin embargo, es interesante advertir que si bien el artículo 51-A de la Ley del IR recoge el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del IR, no establece limitaciones como las previstas en dicho artículo 37 de la Ley del IR, ni prohibiciones como las establecidas en el artículo 44 de la Ley del IR, para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Por tanto, cabe preguntarse si, por ejemplo, los gastos de representación vinculados con la generación de rentas de fuente extranjera estarán sujetos a algún límite o si la depreciación de un activo destinado a la generación de rentas de fuente extranjera se determina en función a los porcentajes regulados en la Ley del IR o en su reglamento.

Al respecto, cabe señalar que la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, norma que modificó la Ley del IR, señala lo siguiente:

“Nuestra legislación señala los conceptos que son deducibles en función a la categoría de renta de la que se trate; sin embargo el artículo 22 de la Ley señala que sólo se clasifican en categorías las rentas de fuente peruana.

(...)

Así, para definir las deducciones que deben admitirse para determinar la renta neta de fuente extranjera, debe tenerse en cuenta que la esencia del concepto mismo de renta es su carácter de ‘neta’, es decir, que el concepto implica la idea de la deducción de las erogaciones que se realicen para obtener la renta, así como para conservar la fuente en condiciones de producir.

Siguiendo esa idea, en forma genérica, puede afirmarse que las deducciones están regidas básicamente por el denominado ‘principio de causalidad’, que determina que sólo son admisibles

¹⁹ La compensación de rentas de fuente extranjera en ejercicios gravables futuros es otro tema materia de las presentes Jornadas.

aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de su fuente en condiciones de productividad.

Por ello, no sólo debe reconocerse de manera expresa el principio de causalidad para la determinación de la renta neta de fuente extranjera, sino que debe señalarse su carácter de precisión, señalando que dicho principio es aplicable aun antes de la aprobación del presente proyecto”.

Así, se puede inferir de la exposición de motivos antes citada que las normas sobre deducción de gastos, en la medida en que se refieren a la determinación de la renta de tercera categoría, resultan aplicables exclusivamente para la determinación de la renta de fuente peruana, pues dicha renta es la única que ha sido categorizada por el legislador.

En consecuencia, cabe interpretar que los límites y prohibiciones referidos a la deducción de gastos vinculados con la determinación de la renta de tercera categoría de fuente peruana no resultarían aplicables para la determinación de la renta de fuente extranjera, pues, en este último caso, sólo resultaría aplicable el principio de causalidad regulado expresamente en el artículo 51-A de la Ley de IR. No obstante lo expuesto, creemos que este tema debiera estar previsto legalmente de manera expresa.

Adicionalmente, el artículo 51-A agrega que, salvo prueba en contrario, se presume que los gastos en que se haya incurrido en el exterior han sido ocasionados por rentas de fuente extranjera. Asimismo, se señala que, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente, incidan conjuntamente en rentas de fuente peruana y rentas de fuente extranjera, y no sean imputables directamente a una o a otras, la deducción se efectuará en forma proporcional de acuerdo al procedimiento que establezca el Reglamento.

Además, el artículo 51-A establece que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación; y, la fecha y el monto de la misma.

Por tanto, además de cumplir con el principio de causalidad, los contribuyentes deberán conservar la documentación señalada en el párrafo anterior para acreditar los gastos incurridos.

Pagos a cuenta

Por otro lado, con relación a la obligación de efectuar pagos a cuenta, cabe señalar que el artículo 85 de la Ley del IR dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a uno de los sistemas que establece dicho artículo. Así, debemos indicar que, conforme a los dos sistemas establecidos por el artículo 85 de la Ley del IR, la forma de cálculo del pago a cuenta se efectúa en función de los ingresos netos obtenidos en el mes.

Al respecto, cabe señalar que el propio artículo 85 de la Ley del IR dispone que, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables **de la tercera categoría**, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Por consiguiente, en la medida en que, conforme con el artículo 22 de la Ley del IR, sólo las rentas de fuente peruana podrían calificar como ingresos gravables de la tercera categoría, entonces los ingresos vinculados con rentas de fuente extranjera no formarían parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta mensuales.

Imputación de rentas

Por otro lado, el literal c) del artículo 57 de la Ley del IR, establece que las rentas de fuente extranjera que obtengan contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen. Por lo anterior, si infiere que si las rentas de fuente extranjera que obtienen los contribuyentes domiciliados en el país **no** provienen de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, entonces dichas rentas deberán imputarse al ejercicio gravable que se perciban, tal como lo establece el literal d) del artículo 57 de la Ley del IR. Cabe señalar que dicha norma también resultará aplicable para la imputación de los gastos.

Por tanto, para la determinación de la renta neta de fuente extranjera que se sumará a las rentas de fuente peruana conforme con el artículo 51 de la Ley del IR, se deberá distinguir entre aquellos ingresos provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior que se imputarán en el ejercicio gravable que se devenguen, de aquellos otros ingresos que obtenga la persona jurídica domiciliada en el país que se imputarán en el ejercicio gravable que se perciban. Igual trata-

miento deberá aplicarse a los gastos vinculados con la generación de dichas rentas de fuente extranjera.

Sobre este particular, debemos advertir que no existe una disposición en la Ley del IR ni en su reglamento, que señale expresamente cuáles son las rentas de fuente extranjera gravadas, por lo que entendemos que la determinación de los ingresos de fuente extranjera gravados se encuentra regulada en el primer capítulo de la Ley del IR, esto es, las normas sobre el ámbito de aplicación del impuesto.

Doble imposición

Con relación a los mecanismos para evitar la doble imposición, nuestra legislación ha previsto en el literal e) del artículo 88 de la Ley del IR que los contribuyentes deducirán de su impuesto, entre otros conceptos, los Impuestos a la Renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por la Ley del IR, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. La norma agrega que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.²⁰

Otros temas sobre las relaciones entre matriz y sucursal

Finalmente, al margen del análisis general que hemos desarrollado en los párrafos precedentes respecto del tratamiento tributario aplicable a la sucursal establecida en el extranjero de una sociedad constituida en el país, consideramos pertinente referirnos a un supuesto en particular regulado en el artículo 11 de la Ley del IR, que señala lo siguiente:

“Artículo 11.- También se consideran íntegramente de fuente peruana las rentas del exportador provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados o comprados en el país.

Para efectos de este artículo, se entiende también por exportación la remisión al exterior realizada por filiales, sucursales, representantes, agentes de compra u otros intermediarios de personas naturales o jurídicas del extranjero”.

²⁰ Los mecanismos para evitar la doble imposición es otro de los temas que se tratarán en las presentes Jornadas.

Al respecto, en virtud del artículo antes citado, cabe preguntarse si los bienes fabricados por la casa matriz y enviados a su sucursal establecida en el extranjero para su posterior venta, generan o no renta de fuente peruana y, si fuera el caso, en qué momento se entiende devengada dicha renta de fuente peruana.

Sobre este particular, cabe señalar que la exportación es el trámite aduanero en virtud del cual se permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior. En este sentido, de acuerdo con la Ley General de Aduanas, la exportación puede que no esté vinculada a una venta.

No obstante lo anterior, debemos indicar que, en nuestra opinión, en virtud del artículo 11 de la Ley del Impuesto a la Renta, el exportador generará renta de fuente peruana cuando la exportación esté vinculada a una verdadera enajenación, vale decir, cuando exista una transferencia de propiedad a favor de un tercero y no cuando se realice una remisión de bienes dentro de una misma empresa. Así, consideramos que si ello no fuera así, no tendría sentido incluir el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley del IR.

En efecto, si toda exportación generara renta de fuente peruana, sin importar si existe o no una enajenación, entonces no sería necesario hacer referencia a la remisión de bienes al exterior realizada por las sucursales establecidas en el país a favor de su matriz del extranjero, pues en dichos casos se realiza una exportación. En este sentido, consideramos que, en este supuesto, como no existe una enajenación que involucre la transferencia de propiedad de un bien, fue necesario incluir una disposición expresa que prevea la generación de renta de fuente peruana por la remisión de bienes al extranjero realizada por la sucursal establecida en el país a favor de su casa matriz del exterior. Ello en concordancia con el criterio seguido por la Ley del Impuesto a la Renta de considerar a la sucursal establecida en el país de una empresa constituida en el exterior como un ente independiente y separado de su casa matriz.

Ahora bien, cabe señalar que, una vez recibido el bien por la sucursal establecida en el extranjero de una empresa constituida en el país, su venta en el mercado extranjero no generará renta de fuente peruana, pues dicha actividad comercial se desarrolla íntegramente en el exterior. Sin embargo, debemos advertir que la renta que genere la sucursal en el extranjero estará gravada en el país como una renta de fuente extranjera obtenida por la casa matriz domiciliada.

Sin perjuicio de lo antes expuesto, debemos reconocer que en este tema existen opiniones contrarias. Así, Rudolf Röeder señala lo siguiente:

*“The term ‘export’ is not define in the PITL [Ley del Impuesto a la Renta]. The General Customs Law defines that an export is a customs procedure whereby goods in the country are remitted abroad for consumption abroad. In line with this definition, article 11 of the PITL does not require the export to involve a sale; it only requires that goods purchased, produced or manufactured in Peru leave the country to be consumed outside Peru. This fact pattern seems to be present in the case of the remittance of goods from a Peruvian head office to its foreign PE, from which we can draw a first conclusion that remittance must produce ‘some’ amount of Peru source income”.*²¹

Asimismo, Röeder agrega lo siguiente:

*“We have mentioned above that there are practitioners who do not believe that this transfer should be dealt with under article 11, as it is not an ‘export sale’ but a mere export or remittance of goods. Even though we disagree with this interpretation, we have hypothesized how PITL would address the attribution of profits under this scenario”.*²²

Teniendo en cuenta lo expuesto, consideramos que no existe un marco legal adecuado que regule el tratamiento tributario aplicable a las actividades empresariales llevadas a cabo en el extranjero por socieda-

²¹ Op. Cit. Pág. 533. Traducción libre: “El término ‘exportación’ no es definido en la LIRPL [Ley del Impuesto a la Renta]. La Ley General de Aduanas define que la exportación es un procedimiento aduanero por el cual las mercancías situadas en el país son remitidas al exterior para el consumo en el extranjero. En línea con esta definición, el artículo 11 de la LIRP no requiere que la exportación constituya una venta, sino que sólo requiere que los bienes comprados, producidos o fabricados en el Perú, salgan del país para ser consumidos en el extranjero. Este patrón de hecho parece estar presente en el caso de la remisión de mercancías desde una oficina central peruana a su establecimiento permanente en el extranjero, de lo cual podemos esbozar una primera conclusión, que la remisión debe producir “algún” importe de renga de fuente peruana”.

²² Op. Cit. Pág. 534. Traducción libre: “Hemos mencionado anteriormente que hay profesionales que no creen que esta transferencia debe ser tratada en virtud del artículo 11, en la medida en que no se trata de una ‘exportación-venta’, sino una mera exportación o remisión de mercancías. A pesar de que no estamos de acuerdo con esta interpretación, hemos formulado una hipótesis de cómo la LIRP abordaría la atribución de ganancias en este escenario”.

des constituidas y domiciliadas en el país que permita ofrecer seguridad a los inversionistas interesados en expandir sus actividades empresariales hacia el extranjero.

En este sentido, consideramos que la inversión extranjera realizada por empresas constituidas en el país debería ser materia de una regulación expresa y detallada, que, entre sus objetivos, busque su promoción. Asimismo, esta legislación debiera formularse tomando en cuenta el enfoque aprobado por la OCDE, que hemos desarrollado en el punto anterior, en el sentido de que su finalidad debiera ser evitar la doble imposición o nula imposición, de modo que se grave una renta real.

IV. OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Por último, nos referiremos brevemente a las disposiciones incluidas en la Ley del Impuesto General a las Ventas vinculadas con el tema desarrollado en la presente ponencia. Específicamente, desarrollaremos el tema de la prestación y utilización de servicios, esto es, si puede o no existir una prestación o utilización de servicios entre la casa matriz y su sucursal establecida en el extranjero.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF (en adelante, “Ley del IGV”), el impuesto grava las operaciones siguientes: (i) la venta en el país de bienes muebles; (ii) la prestación o utilización de servicios en el país; (iii) los contratos de construcción; (iv) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; y, (v) la importación de bienes.

Con relación a los servicios, el literal c) del artículo 3 de la Ley del IGV señala que, se entiende por servicios a *“toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”*.

En ese sentido, a partir de la definición establecida por la Ley del IGV, podemos advertir que para que exista un servicio es necesario que exista una prestación que una persona realiza para otra, vale decir, es necesario que participen en la operación dos personas independientes y diferentes. Por consiguiente, teniendo en cuenta lo expuesto en el literal a) del punto III precedente, en principio, no podría existir un

servicio prestado por una persona jurídica domiciliada en el país a favor de su sucursal establecida en el extranjero ni viceversa.

Asimismo, de acuerdo con dicha definición, para que exista un servicio, el ingreso que se perciba deberá ser considerado como una renta de tercera categoría para los efectos del IR. Teniendo en cuenta lo anterior, cabe señalar que, según la Ley del IR, la sucursal establecida en el extranjero y la persona jurídica domiciliada (matriz) representan un único contribuyente del Impuesto a la Renta, por lo que el intercambio de fondos entre los dos entes no generará una renta de la tercera categoría gravada con el Impuesto a la Renta.

Por lo anterior, consideramos que, de acuerdo con la Ley del IGV y su reglamento, la sucursal establecida en el extranjero de una empresa constituida en el Perú no podría prestar servicios a favor de su casa matriz ni viceversa. En este sentido, somos de la opinión de que, para interpretar lo contrario, sería necesario que existiera una o varias disposiciones en la Ley del IGV que así lo establezcan.

Ahora bien, continuando con el análisis de las disposiciones que regulan la prestación y utilización de servicios en el Perú, debemos indicar que el numeral 1 del literal c) del artículo 3 de la Ley del IGV agrega lo siguiente: *“Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución”*. Además, la norma señala que *“(e)l servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato”*.

De lo antes expuesto se desprende que existe una prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en el país para efectos del Impuesto a la Renta. En cambio, existirá una utilización de servicios en el país, cuando el servicio es prestado por un sujeto no domiciliado y el servicio es consumido o empleado en el territorio nacional.

Sobre este particular, el segundo y cuarto párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establecen lo siguiente:

“Artículo 2.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. Operaciones Gravadas

Se encuentran comprendidos en el Artículo 1 del Decreto:

b) (...)

No se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional.

(...)

Para efecto de la utilización de servicios en el país, se considera que el establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país es un sujeto no domiciliado”.

Con relación al segundo párrafo de la norma antes citada, creemos que resulta lógico considerar al servicio prestado en el extranjero como un supuesto no gravado con el Impuesto General a las Ventas, en la medida en que el servicio no sea consumido o empleado en el Perú, pues, de acuerdo con la técnica de este impuesto, se busca gravar el consumo en el Perú de las operaciones sujetas a su ámbito de aplicación. Así, se grava la venta de bienes en el país de bienes muebles, la prestación de servicios en el país y la utilización de servicios en el país, por citar algunos ejemplos.

Sin embargo, cabe señalar que, en virtud de lo dispuesto por la Ley del IGV, podría interpretarse que el servicio prestado y consumido en el extranjero por un sujeto domiciliado en el país está gravado con el Impuesto General a las Ventas. En efecto, si bien no compartimos una interpretación de este tipo, en la medida en que la Ley del IGV sólo establece que se entiende que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efectos del Impuesto a la Renta, el servicio prestado y consumido en el extranjero por un sujeto domiciliado podría considerarse gravado con el Impuesto General a las Ventas.

En este sentido, consideramos que el segundo párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV despeja las dudas que podría ocasionar la redacción de la prestación de servicios que existe en la Ley del IGV. En consecuencia, debemos indicar que el servicio prestado en el exterior por una persona jurídica domiciliada

en el país o por su sucursal establecida en el extranjero que no es utilizado o consumido en el país no está gravado con el IGV.

Ahora bien, consideramos que podría existir un error en la redacción de este párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV en la parte en la que se hace referencia a “*un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas jurídicas domiciliadas en el país*” que puede generar confusión. Así, debemos indicar que el propio numeral 2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV (es decir, el mismo artículo, sólo que un numeral diferente) señala que un sujeto es domiciliado en el país “*cuando reúna los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta*”. Teniendo esto en cuenta, no puede darse el caso de un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas jurídicas domiciliadas en el país, pues, como ya hemos señalado, en virtud del numeral 3 del literal a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IR, la condición de domiciliado en el país es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, debemos advertir que el cuarto párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV establece una excepción a la regla del numeral 2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV.

Sobre este particular, consideramos que la excepción prevista en el cuarto párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV se aplica sólo para el caso de la utilización de servicios en el país, esto es, aquel supuesto en el cual la sucursal establecida en el extranjero de una persona jurídica domiciliada en el país presta servicios a favor de otra persona jurídica domiciliada en el país, distinta de su casa matriz.

No obstante lo anterior, podría interpretarse que el hecho de que el establecimiento permanente sea un sujeto no domiciliado para efecto de la utilización de servicios implica que sea un sujeto distinto e independiente de su casa matriz, por lo que esta última podría utilizar un servicio prestado por su sucursal. Al respecto, debemos indicar que no compartimos esta interpretación.

En efecto, como hemos indicado, la Ley del IGV claramente establece que se entiende por servicios a toda prestación que una persona realiza para otra, vale decir, debe existir una relación entre dos personas distintas e independientes, por lo que, conforme con la LGS, no sería posi-

ble que la casa matriz le preste servicios a su sucursal ni viceversa.

Asimismo, tampoco creemos que la condición de no domiciliado sea aplicable para determinar si la sucursal establecida en el extranjero utiliza o no servicios prestados por sujetos no domiciliados, pues, en estos casos, la Ley del IGV dispone que se entenderá utilizado el servicio cuando el servicio es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato. En otras palabras, en este supuesto, consideramos que no es relevante la condición de domiciliado o no domiciliado de la sucursal establecida en el extranjero, sino que se deberá determinar si el servicio es consumido o empleado en territorio nacional.

Adicionalmente, debemos advertir que la Ley del IGV se acoge a lo dispuesto en la Ley del IR respecto del domicilio de la sucursal establecida en el extranjero, reconociendo el carácter unitario de la sucursal y la casa matriz, por lo que consideramos que resultaría contradictorio interpretar, a su vez, que la sucursal es un ente distinto y con domicilio distinto de su matriz.

Por lo anterior, somos de la opinión de que el cuarto párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 regula el supuesto en el cual la sucursal establecida en el extranjero de una persona jurídica domiciliada en el país presta servicios a favor de otra persona jurídica domiciliada en el país, distinta de su casa matriz. Así, en estos casos, el contribuyente del impuesto será la persona jurídica domiciliada en el país.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Consideramos que la Ley del IR ha optado por un criterio absoluto de empresa separada e independiente respecto de la sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero en la medida en que dicha sucursal es contribuyente del impuesto.
2. En cambio, somos de la opinión de que, para el caso de las sucursales establecidas en el exterior de personas jurídicas domiciliadas, no existe una norma en la Ley del IR que le otorgue personería jurídica tributaria propia y distinta a la de su matriz, por lo que no cabría considerar que la sucursal y su matriz son entes diferentes e independientes. En ese sentido, consideramos que el legislador, al extender la condición de domicilio a la sucursal establecida en el exterior, reconoce que la sucursal no tiene personería jurídica pro-

pia sino que forma parte de su matriz, esto es, de una persona jurídica domiciliada en el Perú.

3. Por lo anterior, creemos que las relaciones entre una empresa constituida en el país y su sucursal establecida en el extranjero no podrían calificar como operaciones, por lo que, por ejemplo, la casa matriz no podría prestar servicios a favor de su sucursal ni viceversa. En consecuencia, tampoco resultarían aplicables las normas sobre valor de mercado y precios de transferencia a las relaciones que existan entre la casa matriz constituida en el país y su sucursal establecida en el extranjero.
4. En virtud del numeral 11 del artículo 24 del Reglamento de la Ley del IR se podría interpretar que la casa matriz domiciliada y sus establecimientos permanentes en el extranjero son entes distintos e independientes capaces de contratar entre ellos, por lo que dicha norma vulneraría lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta y en su propio reglamento.
5. Por otro lado, con relación a la determinación de la renta gravada, debemos resaltar que la Ley del IR no distingue entre las rentas provenientes de la casa matriz y las rentas provenientes de su sucursal establecida en el extranjero, sino que la determinación de la renta de la empresa (casa matriz y sucursal) se realizará dependiendo del tipo de renta obtenida, vale decir, si es renta de fuente peruana o si es renta de fuente extranjera.
6. Ahora bien, consideramos que no existe un marco legal adecuado que regule el tratamiento tributario aplicable a las actividades empresariales llevadas a cabo en el extranjero por sociedades constituidas y domiciliadas en el país que permita ofrecer seguridad a los inversionistas interesados en expandir sus actividades empresariales hacia el extranjero.

En este sentido, consideramos que la inversión extranjera realizada por empresas constituidas en el país debería ser materia de una regulación expresa y detallada, que, entre sus objetivos, busque su promoción. Asimismo, esta legislación debiera formularse tomando en cuenta el enfoque aprobado por la OCDE, en el sentido de que su finalidad debiera ser evitar la doble imposición o nula imposición, de modo que se grave una renta real.

7. No obstante lo expuesto en el numeral anterior, debemos indicar que, en virtud de la legislación del Impuesto a la Renta vigente, cabe interpretar que los límites y prohibiciones referidos a la deduc-

ción de gastos vinculados con la determinación de la renta de tercera categoría de fuente peruana no resultarían aplicables para la determinación de la renta de fuente extranjera, pues, en este último caso, sólo resultaría aplicable el principio de causalidad regulado expresamente en el artículo 51-A de la Ley de IR. No obstante lo expuesto, creemos que este tema debiera estar previsto legalmente de manera expresa.

8. Con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideramos que, en la medida en que, conforme con el artículo 22 de la Ley del IR, sólo las rentas de fuente peruana podrían calificar como ingresos gravables de la tercera categoría, entonces los ingresos vinculados con rentas de fuente extranjera no formarían parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta mensuales.
9. Respecto de la imputación de ingresos y gastos, debemos indicar que, para la determinación de la renta neta de fuente extranjera, se deberá distinguir entre aquellos ingresos provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior que se imputarán en el ejercicio gravable que se devenguen, de aquellos otros ingresos que obtenga la persona jurídica domiciliada en el país que se imputarán en el ejercicio gravable que se perciban. Igual tratamiento deberá aplicarse a los gastos vinculados con la generación de dichas rentas de fuente extranjera.
10. Con relación al Impuesto General a las Ventas, consideramos que, de acuerdo con la Ley del IGV y su reglamento, la sucursal establecida en el extranjero de una empresa constituida en el Perú no podría prestar servicios a favor de su casa matriz ni viceversa.

En este sentido, somos de la opinión de que la excepción prevista en el cuarto párrafo del literal b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV se aplica sólo para el caso de la utilización de servicios en el país, esto es, aquel supuesto en el cual la sucursal establecida en el extranjero de una persona jurídica domiciliada en el país presta servicios a favor de otra persona jurídica domiciliada en el país, distinta de su casa matriz.

Lima, marzo de 2010.