

El principio de No Discriminación Aplicable a los Establecimientos Permanentes en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE

José Chiarella Privette^()*

1. Introducción

Una de las disposiciones más importantes e interesantes por sus consecuencias prácticas, a mi modo de ver, que se encuentran recogidas en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)¹ -en adelante, el “Modelo de la OCDE”- es aquella que se encuentra contenida en el párrafo 3 del artículo 24 de dicho documento.

Según dicha disposición, los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, no serán sometidos en este último Estado a una imposición menos favorable que las empresas de dicho Estado que realicen actividades similares.² La disposición antes citada constituye una de las formas

^(*) Abogado asociado de Rodrigo, Elías & Medrano, Abogados. LLM por la London School of Economics, Londres, Inglaterra (1999-2000). Curso de postgrado en fiscalidad internacional en el International Tax Center de la Universidad de Leiden, Países Bajos (2006 - 2007).

¹ La OCDE es una organización internacional que agrupa a los siguientes países: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Eslovaquia, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza y Turquía. Para mayor información acerca de la OCDE, sugerimos visitar la página web de este organismo internacional (www.oecd.org).

² El texto completo, en inglés, del artículo 24, párrafo 3, del Modelo de la OCDE, establece que: “*The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of*

cómo el principio de “no discriminación” en materia tributaria ha sido plasmado en el Modelo de la OCDE.

Al respecto, es interesante notar cómo el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición preparado, a su vez, por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), ha recogido el mismo principio, estableciéndose en el párrafo 3 del artículo 24 de dicho documento que: “*Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades (...)*”.³

Todos los Convenios bilaterales para Evitar la Doble Imposición que han sido celebrados por el Perú, que se encuentran actualmente vigentes, contienen una regla general en virtud de la cual los beneficios de una empresa que “resida” (domicilie, para propósitos fiscales) en uno de los Estados Contratantes, sólo 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 tal empresa desarrolla su actividad de esa manera, los beneficios que eventualmente obtenga podrán someterse a imposición en el otro Estado Contratante, pero únicamente en la medida en que puedan atribuirse a dicho establecimiento permanente.⁴

El principio de “no discriminación”, tal como normalmente se incluye en la mayoría de Convenios para Evitar la Doble Imposición que se encuentran vigentes en el mundo en la actualidad, constituye una manifestación del principio de igualdad entre los contribuyentes. Dicho principio tiene por finalidad evitar la aplicación de medidas de proteccionismo fiscal, que puedan servir para dificultar que extranjeros, a través de una carga fiscal más onerosa, puedan competir con nacio-

that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents”. Ver. Model Tax Convention on Income and on Capital. Versión actualizada al 17 de julio de 2008, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París, 2008, p. 36.

³ Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas, Nueva York, 2001, p. 34.

⁴ Si bien esa es la regla general tratándose de “beneficios empresariales”, los mencionados Convenios contienen reglas específicas para ciertos tipos de rentas como, por ejemplo, ganancias de capital, rentas inmobiliarias, intereses, dividendos, regalías, etc.

nales que se encuentren en las mismas circunstancias.⁵

La finalidad del presente artículo es revisar, desde la perspectiva de los establecimientos permanentes que realizan actividades de naturaleza empresarial, los alcances del principio antes mencionado, a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que, en materia de Impuesto a la Renta, han sido celebrados por el Perú con Canadá, Chile y Brasil.

Si bien al final de este breve trabajo esbozamos algunas conclusiones preliminares con respecto a este tema, no pretendemos en absoluto agotarlo por tratarse de un asunto que, de suyo, se presenta tan interesante como complicado.⁶

2. Comentarios al Modelo de la OCDE

Los Comentarios al Modelo de la OCDE han sido redactados, y son actualizados con relativa frecuencia, por expertos en tributación internacional del Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización, designados por sus respectivos países miembros.

Tal como fluye de su propio texto, la finalidad de los Comentarios es la de aclarar e interpretar las disposiciones contenidas en cada uno de los artículos del Modelo de la OCDE. Si bien no forman parte integrante de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que son negociados y celebrados por los Estados, en la práctica representan una herramienta útil que permite aplicar tales instrumentos.⁷

El Perú no solamente no es miembro de la OCDE sino que, hasta donde tenemos entendido, tampoco participa activamente en los foros que son organizados por dicha entidad para discutir las posiciones que los Estados, incluso no pertenecientes a la OCDE, puedan tener en mate-

⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicancias fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad”. En: Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 665.

⁶ Una anécdota que solía repetir el holandés Kees Van Raad, experto en temas de doble imposición, es que una de las razones que hacen tan interesante el estudio de este fenómeno y de los convenios que suscriben los Estados para evitarlo, radica en la diversidad de posiciones -muchas veces diametralmente opuestas- que pueden surgir entre especialistas -pertenecientes incluso a la misma jurisdicción- con respecto a dudas que se presentan en la práctica sobre esta materia.

⁷ *Model Tax Convention on Income and on Capital. Op. cit.*, p. 14.

ria de fiscalidad internacional y, más específicamente, respecto de temas relativos a doble imposición.

Aun así, consideramos que los Comentarios al Modelo de la OCDE contienen una serie de referencias que pueden resultar sumamente útiles a fin de que, en la práctica, se puedan aplicar las disposiciones de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que han sido celebrados por nuestro país.

2.1 Comentarios al párrafo 3 del artículo 24

Ahora bien, los Comentarios al párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de la OCDE -que, como indicamos anteriormente, establece que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado, no serán sometidos en este último a una imposición menos favorable que las empresas de dicho Estado que realicen actividades similares- contienen diversas consideraciones sumamente interesantes respecto de la manera cómo debería interpretarse dicho dispositivo. A continuación, citamos algunas de éstas.⁸

- El párrafo bajo comentario busca evitar se produzca una discriminación en el territorio de un Estado Contratante, donde una empresa del otro Estado Contratante desarrolla sus actividades a través de un establecimiento permanente (por ejemplo, el trato discriminatorio en materia de Impuesto a la Renta que pudiera serle otorgado al establecimiento permanente que una sociedad residente en Canadá o Chile tuviera en nuestro país, si se le compara con aquél concedido a sociedades residentes en el Perú).

- Este punto es fundamental: no constituye discriminación gravar en forma diferente, por razones de orden práctico, al establecimiento permanente de un sujeto no residente en comparación con un sujeto residente, siempre que ello no se traduzca en una imposición más gravosa para el primero (dicho de otro modo, lo que cuenta es el resultado).

En este orden de ideas, en el marco de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, el impuesto que grave las actividades de un establecimiento permanente ubicado en un Estado de-

⁸ Ver párrafos 33 y siguientes de los Comentarios al párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de la OCDE. En: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Op. cit.*, p. 291 y siguientes.

terminado, no debería ser más gravoso que aquél aplicable a las empresas residentes de ese Estado que se dediquen a las mismas actividades.

- Con relación a la determinación del impuesto, no discriminar implica que, entre otros, un Estado Contratante deba conceder a los establecimientos permanentes de sujetos residentes del otro Estado, la misma posibilidad que le otorga a sus empresas residentes de deducir los gastos vinculados a sus actividades, además de la de atribuir al establecimiento permanente una parte de los gastos generales de la oficina principal en el extranjero. Tales deducciones deben permitirse sin otras limitaciones que aquellas aplicables a las empresas residentes.

En la misma línea, debe concederse a tales establecimientos permanentes la posibilidad de deducir la depreciación y amortización de los activos que utilicen en sus actividades, así como de arrastrar las pérdidas tributarias respectivas, con los mismos requisitos que existen tratándose de sociedades residentes.

- Para que una sociedad residente de un Estado Contratante, que cuente con un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante, pueda reclamar en este último un tratamiento fiscal igualitario, debe cumplir los mismos requisitos y condiciones que aquéllos que resulten aplicables a las sociedades que residan en éste.

En consecuencia, se reconoce la posibilidad de que se pueda denegar tal tratamiento igualitario, si no se cumplen los requisitos respectivos previstos en la legislación interna del Estado en donde se encuentran ubicados los establecimientos permanentes.

- Las empresas residentes de un Estado Contratante no tienen derecho a acceder a beneficios fiscales existentes en el otro Estado Contratante, que se encuentren vinculados al desarrollo de actividades cuyo ejercicio esté estrictamente reservado, por razones de interés nacional, defensa, protección de la economía, etc., a empresas residentes de este último Estado.
- Existen Estados en los que las utilidades de establecimientos permanentes locales pertenecientes a sociedades no residentes, se encuentran sujetas a una imposición más alta que aquélla aplicable a las sociedades residentes.

Ello encontraría sustento, entendemos, en el hecho que si una

subsidiaria local de una sociedad no residente, obtuviera las mismas utilidades y distribuyera los respectivos dividendos, se aplicaría un impuesto adicional a dicha distribución (dentro de los parámetros y limitaciones previstos en el artículo del Convenio de que se trate, relativo a “dividendos”).

Si dicho tributo fuera simplemente expresado como un impuesto adicional a pagarse sobre las utilidades del establecimiento permanente por el solo hecho de ser obtenidas (sin que medie “distribución” alguna), debería considerársele como un impuesto que grava las utilidades derivadas de las actividades de este último y no de la sociedad no residente titular de dicho establecimiento permanente. En consecuencia, en este caso estaríamos en presencia de un impuesto contrario al principio de “no discriminación” previsto en el párrafo 3 del artículo 24 del Modelo de la OCDE.

Al respecto, VOGEL⁹ señala que: “(...) *la imposición de impuestos especiales sobre las utilidades de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, es incompatible con el párrafo 3 del artículo 24, en la medida que tales impuestos no gravan las 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 (...)*”.

Sobre el particular, es interesante notar que, conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta:¹⁰ “*El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplican-*

⁹ “(...) *the imposition of special taxes on the profits of foreign enterprises’ permanent establishments is incompatible with Art. 24(3) to the extent that such taxes are not imposed on the profits of permanent establishments of domestic enterprises. Such branch profit taxes may be equivalent to the withholding tax levied on distributions made by subsidiaries of foreign enterprises; however, this does not change the fact that the branch profits tax is more burdensome on permanent establishments than comparable domestic enterprises (...)*”. Ver: VOGEL, Klaus. “*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*”. Kluwer Law International, Londres, 1997, pp. 1316-1317.

¹⁰ Texto Único Ordenado aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-EF, normas modificatorias y complementarias.

do la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta (...)”.

Por su parte, tal como lo señala el artículo 28, inciso e), de la referida Ley: *“Son rentas de tercera categoría (...) (e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de esta Ley (...)*”.

El citado artículo 14 establece en su inciso h) que: *“(...) Para los efectos de esta Ley, se considerarán personas jurídicas (...) (h) Las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”*.

De otro lado, según lo dispone el artículo 56, inciso e), de la norma antes citada: *“El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas: (...) (e) Dividendos y otras formas de distribución de utilidades (...) cuatro punto uno por ciento (4.1%) (...) 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 (...)*”.

Sobre la base de lo indicado anteriormente, la aplicación de la tasa adicional de 4.1% tratándose, por ejemplo, de la sucursal local de una sociedad residente en un Estado con el que nuestro país hubiera celebrado un Convenio (bilateral) para Evitar la Doble Imposición ¿violaría el principio de no discriminación a los establecimientos permanentes, contenido en dicho instrumento?

2.2 Comentarios al artículo 5

En la última versión de los Comentarios al Modelo de la OCDE, actualizada al 17 de julio de 2008, se han incorporado, entre otros, una serie de párrafos vinculados al artículo 5, relativo a la configuración de establecimientos permanentes tratándose de servicios.¹¹

¹¹ Ver párrafos 42.11 y siguientes de los Comentarios al art. 5 del Modelo de la OCDE.

Nos parece interesante, para efectos del tema que venimos analizando, hacer mención a las siguientes consideraciones que han sido recientemente incluidas en los Comentarios al Modelo de la OCDE:

- La imposición en el Estado Contratante donde se encuentre ubicada la fuente generadora de la renta, tratándose de servicios prestados en su territorio por una sociedad residente del otro Estado Contratante, que no tenga un lugar fijo de negocios en el primero, crea dificultades con relación a la determinación de las utilidades a ser sometidas a imposición y a la cobranza del correspondiente impuesto.
- Sin embargo, algunos Estados se resisten a adoptar el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia, tratándose de servicios prestados en el territorio de otro Estado sin que medie un lugar fijo de negocios.

El argumento que se esgrime en favor de esta última tesis radica en el hecho que, a pesar de que puedan presentarse dificultades administrativas como las indicadas precedentemente, existen mecanismos alternativos que podrían asegurar el pago efectivo de impuestos, tales como la realización de retenciones por parte de los sujetos que paguen las rentas respectivas.

3. No discriminación de establecimientos permanentes en el caso de los Convenios que ha celebrado el Perú

3.1 Canadá

Entre otras, resulta interesante citar las siguientes disposiciones que han sido incluidas en el Convenio para Evitar la Doble Imposición que ha sido celebrado por el Perú con Canadá:¹²

- *“Sujeto a lo previsto en el párrafo 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 los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mis-*

En: *Model Tax Convention on Income and on Capital. Op. cit.*, p. 100 y siguientes.

¹² El Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito con Canadá entró en vigencia el 17 de febrero de 2003, por lo que, conforme a lo previsto en el inciso b) del artículo 29 de dicho tratado, sus disposiciones resultan aplicables en nuestro país desde el 1 de enero de 2004.

mas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas” (párrafo 2 del artículo 7).

- *“Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte” (párrafo 3 del artículo 7).*
- *“Nada en este Convenio se interpretará como un impedimento para que un Estado Contratante imponga a las ganancias de una sociedad atribuidas a un establecimiento permanente en aquel estado, o a las ganancias atribuidas a la alienación de propiedad inmueble situada en aquel Estado, por una compañía que se dedica al comercio de bienes inmuebles, un impuesto adicional al que se cobraría sobre las ganancias de una compañía nacional de ese Estado, salvo que cualquier impuesto adicional así exigido no exceda del 10 por ciento del monto de tales ganancias y las mismas no hayan sido sujetas a este impuesto adicional en los años fiscales anteriores. Para los fines de esta disposición, el término ‘ganancias’ significa las ganancias atribuibles a la enajenación de tales bienes inmuebles situados en un Estado Contratante que puedan ser gravadas por dicho Estado a tenor de lo dispuesto en el artículo 6 o del párrafo 1 del artículo 13, y las utilidades, incluyendo cualquier ganancia, atribuida a un establecimiento permanente en un Estado Contratante en un año o años previos, después de deducir todos los impuestos, distinto del impuesto adicional aquí mencionado, que fueron impuestos sobre dichas utilidades en ese Estado” (párrafo 6 del artículo 10).*
- *“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”. (párrafo 2 del artículo 24).*

3.2 Chile

Por su parte, el Convenio suscrito con Chile incluye las siguientes disposiciones:¹³

¹³ El Convenio celebrado con Chile entró en vigencia el 17 de noviembre de 2003, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del párrafo 2 del ar-

- *“Sujeto a lo previsto en el párrafo 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 los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas” (párrafo 2 del artículo 7).*
- *“Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte” (párrafo 3 del artículo 7).*
- *“Se entiende que las disposiciones del párrafo 3 del artículo 7 se aplican sólo si los gastos pueden ser atribuidos al establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de la legislación tributaria del Estado Contratante en el cual el establecimiento permanente esté situado” (párrafo 1 del Protocolo del Convenio).*
- *“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” (párrafo 2 del artículo 24).*

3.3 Brasil

Finalmente, las siguientes disposiciones se han incluido en el Convenio celebrado con Brasil:¹⁴

- *“Sujeto a lo previsto en el párrafo 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 los beneficios que éste hubiera podido obtener*

título 29, sus disposiciones son aplicables a partir del 1 de enero de 2004.

¹⁴ El Convenio firmado con Brasil entró en vigor el 14 de agosto de 2009, por lo que, conforme a lo previsto en el párrafo 2 del artículo 28 del citado instrumento, sus disposiciones resultarán aplicables recién a partir del 1 de enero de 2010.

de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente” (párrafo 2 del artículo 7).

- *“Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos necesarios realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines”* (párrafo 3 del artículo 7).
- *“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”* (párrafo 6 del artículo 10).
- *“Las disposiciones del párrafo 6 del artículo 10 no son consideradas discriminatorias en los términos del párrafo 2 del artículo 23”* (inciso a) del párrafo 5 del Protocolo del Convenio).
- *“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”* (párrafo 2 del artículo 23).

4. Conclusiones preliminares

Sobre la base de lo antes expuesto y, en especial, de las citas que hemos realizado de ciertas disposiciones contenidas en algunos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición que han sido celebrados por nuestro país, puede sostenerse que:

- A fin de determinar si es que existe o no discriminación en el trato otorgado a establecimientos permanentes de una sociedad no residente, con respecto a aquél que se le concede a sociedades residentes, debe realizarse una comparación “hipotética” con una sociedad local que realice las mismas actividades dentro del territorio del Estado donde se encuentre ubicado el establecimiento permanente de que se trate.¹⁵

¹⁵ Tal como sostiene el renombrado tratadista VOGEL, al afirmar que: “Deter-

- El solo hecho de que la forma de determinar el impuesto de cargo de un establecimiento permanente que realice actividades de naturaleza empresarial en el territorio de un Estado Contratante, difiera de aquélla aplicable a sociedades residentes en este último, no constituye por sí mismo una violación al principio de no discriminación.

Así, por citar un ejemplo, no existiría problema alguno en que el pago del impuesto respectivo se realice a través de una retención en el Estado en el que se encuentre ubicada la fuente generadora de la renta, siempre que tal retención no determine un importe excesivo de impuesto.¹⁶

Al respecto, es interesante notar que mediante Informe 039-2006-SUNAT/2B0000, SUNAT ha señalado lo siguiente respecto del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito con Chile:¹⁷ *“De acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación (...) como regla general, los beneficios que obtenga una empresa del Estado Chileno, que no tiene establecimiento permanente en el Perú, no estarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano y, por ende, no estarán sujetos a la retención que dispone el artículo 76 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (...) Tratándose de una empresa del Estado Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a dicho establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del referido Convenio, mas no estarán sujetos a la retención contemplada en el artículo 76 del citado TUO; debiendo tales beneficios tributar el referido Impuesto conforme a lo establecido en el artículo 55 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta (...)”*¹⁸

mination of whether or not there is discrimination requires a hypothetical comparison with an enterprise engaged in the same activities and located in the State in which the permanent establishment is situated (...). Ver: VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, p. 1314.

¹⁶ Tal conclusión encuentra también sustento en la opinión de VOGEL, quien sostiene que: *“(...) When the taxation procedure applied to a permanent establishment differs from that applied to domestic enterprises, this consequently does not violate Art. 24(3) (...) Thus, in particular, imposition of the tax attributable to a permanent establishment by withholding at the source, rather than by way of assessment, is no discrimination prohibited by Art. 24(3), provided that withholding would not result in a higher amount of tax (...)”*. Ver: VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, p. 1316.

¹⁷ Ver: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/index.html>.

¹⁸ El artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que: *“Las personas o*

No sabemos si la posición que ha adoptado SUNAT sobre el particular ha tomado en cuenta el principio de no discriminación dentro de sus consideraciones. Parecería que no.

- No resulta claro si la aplicación de la tasa adicional de 4.1% tratándose, por ejemplo, de sucursales locales de empresas canadienses o chilenas, violaría o no el principio de no discriminación contenido en los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú con Canadá y Chile.

Aparentemente, no existiría tal violación en el caso de la sucursal local de una empresa brasileña, toda vez que, como se ha indicado anteriormente, existe una referencia expresa en el párrafo 6 del artículo 10 del Convenio suscrito con Brasil, en el sentido que: *“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”.*

- Sería conveniente introducir una serie de ajustes a nuestra legislación interna, a fin de que no se produzcan dudas en los contribuyentes al momento de aplicar las disposiciones contenidas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que han sido celebrado por nuestro país.

Lima, agosto de 2009.

entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos(...). Por su parte, de acuerdo a lo indicado anteriormente, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 55 de la referida norma: *“El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta (...)”.*