

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**LA FICCIÓN JURÍDICA EN EL IMPUESTO A LA RENTA POR LOS
DIVIDENDOS QUE SE CONSIDERAN DISTRIBUIDOS POR SUCURSALES
DOMICILIADAS A FAVOR DE PERSONAS JURÍDICAS CONSTITUIDAS EN
EL EXTERIOR: UN ANÁLISIS EN EL MARCO DE UN ESTADO
CONSTITUCIONAL DE DERECHO**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Eler Antonio Rojas Lucanas

ASESOR

Juan Carlos Díaz Colchado

Enero, 2020

Lima, Perú

RESUMEN EJECUTIVO

En la presente investigación se cuestiona la constitucionalidad del uso de la ficción jurídica como técnica legislativa propuesta por el legislador en el artículo 56 literal e) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), al estructurar el impuesto a la renta por la distribución de dividendos que realicen los establecimientos permanentes, en particular, las sucursales a favor de personas jurídicas no domiciliadas. El objetivo principal del trabajo yace en brindar coherencia en las disposiciones de nuestra legislación tributaria con un Estado Constitucional de Derecho, garantizando el respeto de los principios constitucionales tributarios de nuestro ordenamiento. Así, como hipótesis de investigación proponemos que la utilización de la técnica de la ficción jurídica en la norma jurídica dispuesta en el artículo 56 literal e) de la LIR no supera el test constitucional del principio de proporcionalidad, vulnerando injustificadamente el principio de capacidad contributiva; conclusión a la que se arribará luego de desarrollar los tres capítulos de este trabajo. A fin de dar solución a la problemática detectada, recurriremos al método dogmático jurídico y analítico, a fin aproximarnos al verdadero sentido de las disposiciones del artículo 56 literal e) y las normas jurídicas pertinentes, asimismo, se recurrirá a la doctrina nacional y extranjera para comprender nociones de la LIR pertinentes. Adicionalmente, se realizará un sucinto análisis de derecho comparado respecto de las legislaciones de los países miembros de la Alianza del Pacífico, en cuanto al reparto de dividendos a favor de no domiciliados por parte de sus establecimientos permanentes. Finalmente, y tras presentar el contenido de los principios constitucionales tributarios en conflicto, se aplicará el principio de proporcionalidad para resolver la colisión entre el principio de capacidad contributiva con el deber de contribuir y el principio de solidaridad al aplicar las disposiciones del artículo 56 de nuestra LIR.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ÍNDICE	2
LISTA DE FIGURAS	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE	10
1.1 Establecimientos permanentes y sucursales en el Perú	10
1.1.1 Delimitación de los establecimientos permanentes y sus titulares no domiciliados objeto de estudio.....	11
1.1.2 Establecimientos permanentes y la OCDE	14
1.1.3 Establecimientos permanentes de acuerdo a la LIR y RLIR	16
1.1.4 Los establecimientos permanentes y las sucursales de personas jurídicas constituidas en el exterior	18
1.1.5 Las sucursales, oficinas, oficinas de representación y agencias	19
1.2 La ficción jurídica y sus manifestaciones en el artículo 56 literal e) de la LIR	21
1.2.1 La ficción jurídica	21
1.2.2 La ficción jurídica y la presunción legal absoluta	22
1.2.3 La ficción jurídica en el derecho tributario y la LIR	24
1.3 Estructura de la norma tributaria que establece el impuesto a la renta sobre la distribución ficta de dividendos de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas	26
1.3.1 Hipótesis de incidencia tributaria en el artículo 56 literal e).....	26
1.3.2 Mandato o consecuencia jurídica en el artículo 56 literal e).....	28
1.3.3. Resumen de la estructura de la norma tributaria materia de investigación .	30
1.3.4 La “renta neta imponible” y la “renta neta”	32
1.4 Antecedentes e introducción del “branch tax” peruano	34
CAPÍTULO 2: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	37
2.1 Estado Constitucional de Derecho, Potestad Tributaria y Principios Constitucionales Tributarios	37
2.1.1 ¿Qué es un estado Constitucional de Derecho?	37
2.1.2 Potestad Tributaria en el Perú	39
2.1.3 Principios constitucionales tributarios	41
2.2 El “branch tax” peruano y la vulneración al Principio de Capacidad Contributiva	49
2.2.1 Afectación económica a las personas jurídicas no domiciliadas y vulneración al principio capacidad contributiva	49

2.2.2 Criterios del Fiscal y la Administración Tributaria que agravan la vulneración al principio de capacidad contributiva.....	53
2.3 Objetivos estatales y sustento constitucional del uso de la ficción jurídica en el “branch tax peruano”.....	56
2.3.1 La lucha contra la evasión tributaria	57
2.3.2 Sustento constitucional de la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR	59
2.4 ¿Cómo opera el “branch tax” en la legislación comparada de la Alianza del Pacífico?	61
2.4.1 Legislación de los países de la Alianza del Pacífico	61
CAPÍTULO 3: EVALUACIÓN CONSTITUCIONAL Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	70
3.1 El Principio de Proporcionalidad y la Ponderación	70
3.1.1 El subprincipio de idoneidad.....	74
3.1.2 El subprincipio de necesidad.....	76
3.1.3 El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación	77
3.2 Aplicación del Principio de Proporcionalidad y el artículo 56 literal e) de la LIR.....	78
3.2.1 Aplicación del subprincipio de idoneidad	79
3.2.2 Aplicación del subprincipio de necesidad	80
CONCLUSIONES.....	84
BIBLIOGRAFÍA.....	85
ANEXO 1: Establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas	90

LISTA DE FIGURAS

- 1.- **Figura 1: Norma jurídica tributaria**
- 2.- **Figura 2: Contenido de la obligación tributaria**
- 3.- **Figura 3: Composición de la base imponible de acuerdo a SUNAT**
- 4.- **Figura 4: Comparación de base imponible y tributo**
- 5- **Figura 5: Declaración jurada anual de la matriz extranjera en legislación de Chile**



INTRODUCCIÓN

A partir de 2003, año en que entró en vigencia la Ley Nro. 27804, se produjeron diversos cambios en la regulación normativa del impuesto a la renta sobre los dividendos en nuestro país. En particular, en el segundo párrafo del artículo 56 literal e) de la Ley del Impuesto a la Renta¹ (en adelante “LIR”) se dispuso como novedad en nuestro ordenamiento, una ficción jurídica por la cual, para el caso de sucursales u otros tipos de establecimientos permanentes en el país de entidades² constituidas en el exterior, se “entenderían distribuidas” las utilidades en favor de los titulares no domiciliados, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta.

Sobre lo indicado, conviene precisar que en el artículo 56 literal e) no se denomina “ficción jurídica” a la regla de distribución de dividendos señalada, sin embargo, podemos afirmar ello a partir de las definiciones que nos brinda la doctrina tributaria, las cuales serán desarrolladas en este trabajo de investigación. En ese sentido, para nuestra LIR, el momento incuestionable de repartición de dividendos por parte de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes es el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual³ sin que sea relevante cualquier constatación adicional.

Al respecto, la Administración Tributaria en el año 2018 efectuó verificaciones tributarias a 215 establecimientos permanentes de entidades no domiciliadas, por los periodos tributarios 2013 a 2017 con el objetivo de garantizar la aplicación del artículo 56 literal e) de la LIR. A propósito de esta campaña tributaria, se pudo identificar una vulneración al principio de capacidad contributiva, en particular, cuando en la referida norma se dispone el gravamen de una distribución de dividendos ficta⁴, no tanto por el hecho de que además de las normas tributarias ningún establecimiento permanente es

¹ La Ley Nro. 27804 modificó el entonces vigente TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nro. 054-99-EF.

² “Entidad” es una denominación general utilizada por la propia LIR peruana para hacer referencia a personas jurídicas, y otras formas asociativas o de inversión que no tienen personalidad jurídica pero que aun así pueden tener establecimiento permanente en el Perú.

³ Obligación formal exigida al brindárseles el tratamiento de personas jurídicas domiciliadas para efectos de la LIR, de acuerdo con el artículo 14 de ese cuerpo normativo.

⁴ De otro lado, dado que a lo largo del trabajo propuesto nos referiremos reiteradamente a la ficción jurídica y la distribución de dividendos, acompañaremos toda referencia de esta distribución con la denominación de “ficta” para enfatizar que la LIR considera que se han distribuido dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades sin reparar en la constatación de una distribución real.

reconocido como capaz de distribuir algún tipo de dividendo, sino debido a que aun asumiendo que ello fuera posible⁵ la norma tributaria peruana obvia por completo si es que en realidad hay una puesta a disposición, transferencia dineraria o movimiento en la contabilidad que demuestre una real distribución de algún tipo de beneficio hacia entidades constituidas en el exterior por parte de sus establecimientos permanentes.

Adicionalmente, a propósito de la vulneración al principio de capacidad contributiva, se constató que la utilización de la ficción jurídica para gravar los dividendos de personas jurídicas o entidades constituidas en el exterior, no solo abre la posibilidad de perjudicar a los señalados contribuyentes, sino que además, demuestra una carencia de control al abanico de operaciones que pueden realizar entre sí los establecimientos permanentes y sus titulares no domiciliados, representando esta situación también un potencial perjuicio para la recaudación tributaria.

De acuerdo a lo indicado, identificamos como problema de investigación que la utilización de la ficción jurídica como supuesto de hecho, más específicamente como hipótesis de incidencia tributaria del artículo 56 literal e) de la LIR y su aplicación por parte de la Administración Tributaria, vulneran el principio constitucional de capacidad contributiva, principio reconocido por el Tribunal Constitucional tras interpretar los alcances del artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

En ese sentido, la hipótesis de la presente investigación es la siguiente: la utilización⁶ de la técnica de la ficción jurídica en la norma jurídica dispuesta en el artículo 56 literal e) de la LIR no supera el test constitucional de proporcionalidad de principios constitucionales, vulnerando injustificadamente el principio de capacidad contributiva.

En esa línea, el objetivo principal de la investigación propuesta es demostrar que la ficción jurídica del artículo 56 literal e) de la LIR vulnera el principio de capacidad contributiva tanto en su regulación normativa como en su aplicación. Con miras a

⁵ Veremos que el sistema normativo que regula la distribución de dividendos en nuestro ordenamiento involucra a más de una ficción jurídica, a fin de dar coherencia a la pretensión del Estado peruano de gravar la destinación o transferencia de beneficios por parte de los establecimientos permanentes a sus matrices no domiciliadas.

⁶ La investigación parte de un análisis en abstracto a la redacción del literal e) del artículo 56 de la LIR, por ello hacemos referencia a la "utilización" de la ficción jurídica que habría sido realizada por el redactor de la norma; sin embargo, como resulta lógico, la vulneración al principio de capacidad contributiva se manifiesta también en la aplicación caso a caso de la técnica de la ficción jurídica.

probar la hipótesis propuesta hemos dividido la investigación en tres capítulos los cuales se resumen a continuación.

En el Capítulo 1 se desarrollará el marco teórico del problema de investigación. Así, se expondrá la noción de establecimiento permanente a partir de las normas nacionales como propias de la OCDE, y la doctrina, prestando particular atención a las sucursales. Asimismo se brindarán detalles sobre el concepto de ficción jurídica y su manifestación en el artículo 56 literal e de la LIR y la regulación de los impuestos sobre los dividendos en el Perú. Como es de esperarse se estudiará la estructura de la norma jurídica que regula el impuesto a la renta por distribución de dividendos a favor de entidades constituidas en el exterior por parte de sus establecimientos permanentes. Además, se presentará los antecedentes de la figura conocida como “*branch tax*” y de la variante que se adoptó en nuestra legislación. A modo de cierre, pero no menos importante, se explicará los alcances y límites de la potestad tributaria en el Perú, incluyendo los principios constitucionales que la rigen.

Por otro lado, en el Capítulo 2 de este trabajo ahondaremos en el problema de investigación identificado, por lo que se enfatizará en el fundamento técnico del uso de la ficción jurídica, como lo es la lucha contra la evasión tributaria; del mismo modo, determinaremos los principios constitucionales que yacen en el uso de esta figura jurídica, tales como el principio de solidaridad y el deber de contribuir. Asimismo, se evidenciará el perjuicio económico que en diversos casos específicos conlleva la aplicación de la ficción jurídica en la distribución de dividendos por parte de establecimientos permanentes a favor de entidades constituidas en el exterior. También, se presentarán pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal que agravan la vulneración al principio de capacidad contributiva del artículo 56 literal e), en concreto, cuando efectúan la interpretación jurídica de su redacción en cuanto a la composición de la base imponible del impuesto a la renta objeto de análisis.

En el Capítulo 3, nos enfocaremos en la discusión académica y sustento de la hipótesis de investigación. Con ese fin, expondremos los rasgos de un Estado Constitucional de Derecho, diferenciándolo con otras variantes de regulación estatal. Asimismo, introduciremos el Principio de Proporcionalidad y los diversos sub principios que lo componen, con el objetivo de poder aplicar esta herramienta y sostener que la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) vulnera injustificadamente el principio de capacidad contributiva de nuestro ordenamiento, no superando el sub test de necesidad. Así, aprovecharemos el capítulo final para

presentar medidas alternativas a la técnica de la ficción jurídica en la redacción de la norma tributaria que regula el impuesto a la renta por distribución de dividendo u otras formas de utilidad a favor de personas jurídicas o entidades constituidas en el exterior por parte de sus sucursales en el Perú.

A modo de resumen, sobre la metodología a utilizarse en este trabajo, recurriremos al método dogmático jurídico y analítico a través de los cuales se aplicarán los métodos de interpretación jurídica a fin aproximarnos al verdadero sentido de las disposiciones del artículo 56 literal e) y las normas jurídicas pertinentes para esta investigación, así como evaluar jurisprudencia constitucional y administrativa relevante; asimismo, se acudirá a la doctrina nacional y extranjera para comprender nociones de la LIR. Adicionalmente, se realizará un análisis de derecho comparado respecto de las legislaciones de los países miembros de la Alianza del Pacífico, en cuanto al reparto de dividendos a favor de no domiciliados⁷ por parte de sus establecimientos permanentes. Finalmente, y tras presentar el contenido de los principios constitucionales tributarios en conflicto, se aplicará el principio de proporcionalidad para resolver la colisión entre el principio de capacidad contributiva con el deber de contribuir y el principio de solidaridad al aplicar las disposiciones del artículo 56 de nuestra LIR.

Sin perjuicio de lo señalado, debemos precisar que, tal como se ha podido advertir del título de esta investigación, hemos optado por restringir el ámbito de aplicación del análisis propuesto a los casos de distribución ficta de dividendos a cargo de sucursales en particular y no de otro tipo de establecimiento permanente. Esta particular atención a la sucursal se condice con la relativa facilidad de acceso al universo de este tipo de establecimiento permanente registrado en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), lo cual nos permitirá contar con un listado de los protagonistas de la distribución ficta de dividendos, más aproximado a la realidad, es decir, un objeto de estudio identificable, situación que no nos sería factible sin esta delimitación; más detalles al respecto se tendrán en el capítulo 1.

Finalmente, precisada la problemática e hipótesis de este trabajo, resulta oportuno mencionar la justificación para llevar a cabo el mismo. Si bien resulta legal y constitucional que el Estado dentro de sus potestades tributarias utilice la técnica de la ficción legal para dar por verificada en la realidad una hipótesis de incidencia tributaria,

⁷ Esta comparación normativa se realizará en el capítulo 3.

como el de la distribución de dividendos de sucursales; no debemos olvidar que la utilización de las ficciones legales tiene carácter excepcional, y para el caso del derecho tributario en particular, está sometida a límites como los principios constitucionales de nuestro ordenamiento y los derechos de los contribuyentes. No se busca con la presente investigación abogar por contribuyentes no domiciliados, sino de ser coherentes con nuestro ordenamiento jurídico, tanto en la redacción de normas y su conservación, como en la interpretación de las mismas a fin de garantizar un Estado constitucional de derecho.

Asimismo, de modo complementario, a través de esta investigación se busca brindar alternativas de regulación normativa a partir de experiencias comparadas, estas medidas no se proponen solo con el fin de proteger el patrimonio de los contribuyentes no domiciliados, sino que también tienen el potencial de beneficiar la recaudación tributaria del país y prevenir actos de evasión tributaria.



CAPÍTULO 1: ESTADO DEL ARTE

Como se adelantó, en este capítulo desarrollaremos el marco teórico de la investigación. Es así que de modo previo estudiaremos los conceptos de establecimiento permanente, sucursales y ficción jurídica, para inmediatamente desglosar la estructura de la norma jurídica que regula el impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos. Luego de ello, y tras contextualizar el antecedente de dicho impuesto en nuestro ordenamiento, concluiremos presentando los principios constitucionales del artículo 74 de nuestra Constitución Política, los cuales regulan los límites dentro del cual se enmarca la potestad tributaria del Estado Peruano para crear impuestos como el dispuesto en el artículo 56 literal e) de la LIR.

1.1 Establecimientos permanentes y sucursales en el Perú

El siglo XX ha sido escenario de una interrelación comercial que supera las fronteras territoriales de los Estados, es así que el comercio internacional y las inversiones realizadas en territorios extranjeros por parte de las empresas se han convertido en una práctica cada vez más generalizada, y en crecimiento en la época actual. Ante ello, los inversionistas no domiciliados cuentan con diversas opciones para iniciar actividades económicas en países como el nuestro, es decir un país en vías de desarrollo y con una política económica que promueve su participación. Entre las opciones de inversión señaladas, como lo comenta Carlos Essus, el inversor por un lado, podría crear una persona jurídica distinta a la empresa de la que es titular, como una filial, o adquirir empresas locales, pero también tiene la opción de efectuar la inversión de modo directo sin crear una persona jurídica, y más bien instaurando un emplazamiento en el Estado de destino (2011:371).

En esta segunda opción de inversión se enmarca lo que internacionalmente se conoce por establecimiento permanente. De acuerdo con García Pratts, el origen de la figura jurídica denominada establecimiento permanente yace en el derecho mercantil de Prusia de la segunda mitad del siglo XIX, siendo inicialmente utilizado para hacer referencia al espacio utilizado en el desarrollo de una actividad empresarial, para luego ser adoptado por su derecho tributario como criterio para determinar la facultad de imposición de las utilidades de los negociantes en uno u otro municipio (1996:39).

1.1.1 Delimitación de los establecimientos permanentes y sus titulares no domiciliados objeto de estudio

Para propósitos de esta investigación, y tal como se comentó en la introducción, nos centraremos en la definición de establecimiento permanente entendida como lugar fijo de negocios, centrándonos solo en las sucursales. Las sucursales representan un tipo de establecimiento permanente que para los fines de esta investigación nos permite identificar el número total de aquellos inscritos en el RUC, de este modo, tras efectuar una consulta en la página de la Administración Tributaria, se puede comprobar que existen un total de 457 sucursales registradas en el RUC, claro que sin diferenciar entre sucursales de personas jurídicas nacionales y la de entidades de cualquier tipo constituidas en el exterior. Sin embargo, queda claro que la delimitación propuesta nos concentra en un número delimitado de contribuyentes.

Al respecto, las sucursales en Perú deben registrar su constitución ante la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (en adelante "SUNARP"), a fin de obtener su inscripción en el RUC, por lo que no necesitan ser objeto de una fiscalización por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante "SUNAT") para que se determine su naturaleza de establecimiento permanente, como si ocurre con los demás casos. Conviene también tener en cuenta que al momento de registrarse, las sucursales deben utilizar necesariamente el término "sucursal"⁸ siendo esto verificado en los 457 contribuyentes referidos.

Esta particular atención a la sucursal se condice con la relativa facilidad de acceso al universo de este tipo de establecimiento permanente registrado en el RUC, lo cual nos permitirá contar con un listado de los protagonistas de la distribución ficta de dividendos, más aproximado a la realidad, es decir, un objeto de estudio identificable, situación que no nos sería factible sin esta delimitación.

En consonancia con ello, se posee información de una efectiva actividad de verificación tributaria realizada por la Administración Tributaria en el año 2018, en constató la efectiva aplicación del artículo 56 literal e) de la LIR a 215 establecimientos permanentes, de los cuales 164 eran sucursales de personas jurídicas no domiciliadas,

⁸ De conformidad con el artículo 30 del Reglamento de Inscripciones de Registro de Personas Jurídicas, aprobado por RESOLUCIÓN DEL SUPERINTENDENTE NACIONAL DE LOS REGISTROS PÚBLICOS N° 038-2013-SUNARP/SN.

por los periodos tributarios 2013 a 2017. Dicha lista de contribuyentes será incluida en el anexo de la investigación.

Hasta aquí hemos visto lo concerniente al agente de retención del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos, las sucursales, ahora corresponde especificar por qué en el título de esta investigación hacemos referencia a los titulares de las sucursales como personas jurídicas no domiciliadas.

Nuestra LIR en el artículo 56 literal e) contempla expresamente como los titulares del impuesto a la renta a “empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior”. La mención a “entidades constituidas en el exterior” atiende a la previsión del legislador por supuestos en los que los establecimientos permanentes sean constituidos por entidades que no califican como personas naturales ni personas jurídicas de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, y que sin embargo, por la legislación extranjera de sus países tengan la capacidad de realizar ese tipo de inversiones, siendo que además esta situación no estaría prohibida por nuestra leyes nacionales.

Ahora bien, precisado lo anterior ¿por qué no nos referimos a sociedades constituidas en el exterior y más bien a personas jurídicas constituidas en el exterior como contribuyentes del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos de sus sucursales?

En principio, la normativa societaria y registral de sociedades nos permitiría referirnos solo a sociedades constituidas en el exterior. Así, en el artículo 396 de la LGS se nos adelanta que “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”. Asimismo, mediante el artículo 150 del Reglamento del Registro de Sociedades aprobado por la Resolución N° 200-2001-SUNARP/SN, se establece que a fin de obtener la inscripción de la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero la escritura pública de su constitución debe contener la información indicada en el artículo 403 de la LGS.

Por su parte, el artículo 403 de la LGS precisa que entre la información solicitada en la escritura pública de constitución de la sucursal de una sociedad extranjera, se exige el certificado de vigencia de la “sociedad principal” en su país de origen, así como el acuerdo adoptado por el órgano social competente de la “sociedad extranjera”. En esa

línea, no sería erróneo referirnos a las sociedades extranjeras como los contribuyentes receptores de la distribución ficta realizada por sus sucursales domiciliadas.

No obstante, no se puede negar que, aun cuando no es materia particular de este trabajo, existen investigaciones que postulan la posibilidad de que personas jurídicas no societarias, puedan establecer también sucursales. Según Chumbes y Saavedra no existe impedimento legal para que personas jurídicas no societarias (asociaciones, comités y fundaciones) puedan constituir una sucursal en el Perú (2017: 23). Se alega que otro argumento a favor de esa posibilidad la encontramos en la Resolución N°79-2016-SUNARP-TR-L:

(...) la misma que se refiere a actividades como medios o vías instrumentales que les permiten a las Asociaciones, Comités y Fundaciones generar recursos o captarlos para poder cumplir sus fines. Por lo general estas actividades son económicas, pero al no ser fines últimos de dichos entes, no las convierten en una persona jurídica con fin lucrativo. (Chumbes y Saavedra 2017:14)".

Adicionalmente, resulta oportuno agregar que “el reconocimiento de personería jurídica de una entidad de derecho privado establecida en el extranjero y de su capacidad para celebrar actos jurídicos en el Perú no viene dada por el establecimiento de una sucursal u otro establecimiento permanente” (Laroza 2015:575). Más bien, debemos remitirnos al artículo 2073 de nuestro Código Civil, el cual dispone que:

Las personas jurídicas de derecho privado constituidas en el extranjero son reconocidas de pleno derecho en el Perú, y se reputan hábiles para ejercer en el territorio del país, eventual o aisladamente, todas las acciones y derechos que les correspondan (Código Civil Peruano, promulgado por Decreto Legislativo N° 295, Artículo 2073).

Por lo expuesto, y dado que existen argumentos para permitir que personas jurídicas no societarias nacionales puedan establecer sucursales en el Perú, consideramos que, en respeto del principio de igualdad, esta situación es extensiva a personas jurídicas no societarias extranjeras, en ese sentido, mientras exista esta posibilidad, preferimos referirnos personas jurídicas de modo genérico en lugar de “sociedades no domiciliadas”.

En suma, nuestro trabajo se circunscribe a las sucursales como establecimiento permanente y agentes de retención del impuesto a la renta, en cuanto los titulares en el exterior y contribuyentes del artículo 56 literal e) los categorizamos como personas jurídicas no domiciliadas.

1.1.2 Establecimientos permanentes y la OCDE

Con el pasar de los años, y tras el final de la Segunda Guerra Mundial, tras la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en 1961, se propuso una definición de establecimiento permanente a través del modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1963⁹. El propósito de esbozar una definición internacionalmente aceptada de establecimiento permanente, era brindar solución a una problemática constante en el marco del derecho tributario internacional: ¿cómo distribuir las competencias tributarias de los Estados ante las rentas generadas por empresa que internacionalizaron sus actividades económicas y las realizan en otros Estados sin haber creado una persona jurídica distinta?

Sin la creación de la figura jurídica del establecimiento permanente, los Estados tendrían dificultades para poder gravar las rentas generadas por establecimientos secundarios o actividades económicas de empresas¹⁰ constituidas en el exterior que decidieron no constituir una persona jurídica en el territorio de destino para sus inversiones. Esta situación se ejemplifica mejor cuando repasamos las reglas generales del reparto de potestades tributarias previsto en el artículo 7 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE del año 2017:

⁹ La investigación se centra en las disposiciones del Modelo de Convenio OCDE y sus comentarios, no obstante resulta pertinente precisar, en consonancia con García Prats que tras la Segunda Guerra Mundial, la Organización de Naciones Unidas (ONU) impulsó la creación de lineamientos de trabajo que permitieran suscribir convenios para evitar la doble imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo, permitiendo favorecer mayor inversión para estos últimos sin perjudicar su recaudación tributaria. Así, el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la ONU toma como base los postulados de la OCDE para definir al establecimiento permanente, sin embargo, sí propone mayores supuestos que califican como tal. En ese sentido, por ejemplo, se reducen los plazos para que se configure un establecimiento obra de construcción, se amplía la cláusula de agencia y se restringen las cláusulas de exclusión (1996: pp. 56-57). Sin embargo, en cuanto a las sucursales, no hay diferencia en el tratamiento del Modelo de Convenio de la OCDE y ONU.

¹⁰ Utilizamos la denominación “empresa” elegida por la OCDE para la redacción de sus modelos de convenio, puesto que su propuesta tiene vocación a ser aplicada a todo tipo de establecimiento permanente y no solo a las sucursales que como ya se precisó son los contribuyentes que estudiaremos en este trabajo.

1. 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**¹¹ situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente (...) pueden someterse a imposición en ese otro Estado (Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE de 2017, Artículo 7).

Como se aprecia, la facultad de un Estado para poder ejercer su potestad tributaria sobre los beneficios generados por una empresa viene determinada también por la existencia o no de un establecimiento permanente en su territorio creado por una empresa constituida en el exterior. A todo ello, en la actualidad es aceptada una definición general que, aun cuando goza de particularidades en la legislación de cada país y convenios de doble imposición, permite llegar a consensos¹² de cuándo un negocio o actividad comercial en un Estado puede calificarse como “establecimiento permanente”. Así, en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017 se dispone:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un **lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad**¹³.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales (...) (Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE de 2017, Artículo 5).

¹¹ El resaltado es nuestro.

¹² El Modelo de Convenio no tiene fuerza vinculante para los Estados que no son miembros de la OCDE, pero no cabe duda que este modelo y sus comentarios sirven de referencia para la redacción de las legislaciones nacionales y convenios para evitar la doble imposición por parte de los Estados a nivel mundial. No ahondamos más en la definición de establecimiento permanente dado que solo representa el género de la figura que en particular se abordará en esta investigación: la sucursal.

¹³ El resaltado es nuestro.

Este extracto¹⁴ del artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE, sobre la definición establecimiento permanente, se relaciona con la concepción clásica del mismo, entiéndase como un lugar físico y fijo para realizar actividades económicas. Esta definición puede considerarse como clásica en contraposición a los más recientes tipos de establecimientos permanentes incorporados en el Modelo de Convenio, en sus párrafos 3 en adelante, y que incluyen -por ejemplo- a los establecimientos permanentes por prestación de servicios o actividades de representantes dependientes. En cuanto a esta definición de establecimiento permanente, el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la ONU de 2011, replica los párrafos 1 y 2 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE ya presentado.

1.1.3 Establecimientos permanentes de acuerdo a la LIR y RLIR

Nuestra LIR, en el primer párrafo del artículo 14-B¹⁵ dispone también que se considere establecimiento permanente “a todo lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad, o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla total o parcialmente sus actividades”. Asimismo, de acuerdo al numeral 1 del artículo 14-B de la LIR, constituyen establecimiento permanente, entre otros, las sucursales.

Como se aprecia la LIR presenta un concepto de establecimiento permanente similar¹⁶ al del modelo de convenio de la OCDE, precisando que el titular constituido en el exterior puede ser no una empresa entendida como persona jurídica para nuestro ordenamiento sino una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza, de modo que no se pretenda eludir la configuración de un establecimiento permanente por las características del inversor no domiciliado.

¹⁴ No es propósito de esta investigación estudiar a fondo la figura del establecimiento permanente, por ende, solo presentaremos los tipos de establecimientos permanentes clásicos listados en el párrafo 2 tanto del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y así como de la ONU.

¹⁵ Artículo incorporado por el Artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1424, publicado el 13 de setiembre de 2018.

¹⁶ Sin la intención de ahondar un estudio pormenorizado de todos los posibles supuestos que califiquen como establecimiento permanente, cabe precisar que la redacción del Modelo de Convenio de la OCDE deja claro que la lista propuesta no es taxativa, mientras que la redacción del artículo 14- B de la LIR, “*constituyen establecimientos permanentes*” pudiera llevar a interpretar que se trata de una lista cerrada de supuestos aceptados por nuestro ordenamiento.

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424, el 01 de enero de 2019, se incorporaron nuevos supuestos que permitían considerar la existencia de establecimientos permanentes, tales como obras y proyectos de construcción, así como la prestación de servicios cuando su duración superara los ciento ochenta y tres (183) días calendario, cada uno. Estas novedades legislativas no supusieron un cambio para el tradicional establecimiento permanente por sucursal en el Perú.

Por su parte, nuestro Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), dispone que:

- a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:
1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle, la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales (DECRETO SUPREMO N° 122-94-EF que aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Artículo 3).

Con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1424, al ser un cuerpo normativo de mayor jerarquía a un reglamento y además ser posterior en el tiempo, las disposiciones del RLIR, al menos en cuanto al establecimiento permanente se refiere, quedaron derogadas tácitamente. Pese a ello, cabe precisar que aun cuando la redacción del artículo 3 pudiera llevar a confusiones en su literalidad, una interpretación sistemática del reglamento junto con el artículo 14 de la LIR, permite esclarecer que las sucursales y agencias eran definitivamente tipos de establecimientos permanentes de acuerdo al RLIR. Además, si realizamos una interpretación de la "*ratio legis*" del artículo 3 del RLIR, al representar las agencias y sucursales los tipos de establecimientos más tradicionales, puede interpretarse del texto que la norma hace referencia supuestos de establecimientos permanentes adicionales a los tradicionales agencia y sucursal.

1.1.4 Los establecimientos permanentes y las sucursales de personas jurídicas constituidas en el exterior

Ahora bien, procedemos a centrarnos en el tipo de establecimiento permanente cuyo estudio fue delimitado. Una definición de sucursal la podemos encontrar en nuestra legislación societaria, la cual establece las características de las sucursales y su naturaleza jurídica, así, en el artículo 396 de la Ley N° 26887 – Ley General de Sociedades (en adelante “LGS”), se dispone que “la sucursal es todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en un lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendida dentro de su objeto social”. Al respecto, según Milagros Rabines, la sucursal es un establecimiento permanente de una sociedad principal la cual se encuentra en un domicilio distinto, que goza de administración propia y está facultada para desarrollar actividades empresariales y asumir responsabilidades de sus actos (2016:4).

De otro lado, según Northcote, García y Tambini el tratamiento legislativo brindado a las sucursales no debe hacernos perder de vista que la sucursal y su sede principal o “matriz” son una sola persona jurídica y que aun cuando la LIR la considera persona jurídica para sus efectos, legalmente se trata de una sola persona jurídica (2012:40).

Por otra parte, para efectos societarios, puede atribuirse a la sucursal las siguientes características:

- a) Carece de personalidad jurídica propia.
- b) Es subordinada a la casa matriz ya que tiene una misma administración central.
- c) Goza de cierto grado de independencia funcional.
- d) No tiene un patrimonio independiente de la casa matriz.
- e) Tiene una contabilidad descentralizada momentáneamente, ya que luego consolida resultados con la casa matriz (Pérez 2009:98-99).

Como se aprecia, la sucursal goza de las características clásicas de un establecimiento permanente como lugar físico y fijo de actividades económicas, sin embargo, a diferencia de los otros tipos de establecimiento permanente listados por el artículo 5 tanto del Modelo de Convenio de la OCDE como de la ONU, y la propia LIR, es la única que puede inscribirse en el registro de personas jurídicas del Perú, de allí que se complementa con lo que consideramos en la introducción como su vocación de permanencia en nuestro territorio nacional. Esta característica, evidenciada en la

exigencia de su registro ante la SUNARP y su posterior inscripción en el RUC, terminó por generar la convicción necesaria para delimitar nuestro análisis a este tipo de establecimiento permanente.

1.1.5 Las sucursales, oficinas, oficinas de representación y agencias

Antes de concluir el apartado de establecimientos permanentes conviene exponer la diferencia que actualmente existe entre las sucursales y las oficinas de representación. Al respecto, si bien, en el listado propuesto por el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE y el artículo 14-B de la LIR se hace referencia a una oficina, debemos precisar que estas oficinas deben cumplir una función sustancial vinculada a la actividad económica de la persona jurídica no domiciliada a fin de calificarse como establecimiento permanente. A diferencia de las sucursales, no se registran ante SUNARP y no requieren cumplir con los requisitos exigidos a la sucursal como un patrimonio asignado de modo previo para su reconocimiento como establecimiento permanente. Cabe agregar que la oficina está vinculada al concepto tradicional de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios.

Por otro lado, una oficina de representación de un no domiciliado¹⁷, tal y como lo precisa el ítem 24 del numeral 1 de la Sección 1 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 057-2009-EF, es un establecimiento no permanente de una entidad no domiciliada que se dedica a actividades de carácter preparatorio y/o auxiliar.

Para el caso de las agencias como establecimiento permanente, el punto de partida es la existencia de un contrato de agencia. Al respecto, Alva Mateucci señala que:

En virtud del contrato de agencia, una persona física o jurídica (el agente) se obliga frente a otra (el principal), de manera continuada/estable y a cambio de una remuneración, a promover o a promover y concluir actos de comercio por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir (salvo pacto en contrario) el riesgo y ventura de tales operaciones (Alva Mateucci 2016).

¹⁷ Esto se reafirma en el Informe N° 040-2010-SUNAT/2B0000.

Pese a esta concepción de contrato de agencia, a efectos de confirmar la existencia de establecimiento permanente no debemos encontrarnos ante un agente independiente sino uno dependiente. En esa misma línea se encuentra lo dispuesto en el párrafo 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, así:

No se considera que una empresa tiene un EP en un E/C por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad (Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE 2017, artículo 5 párrafo 6)

En el caso de nuestra LIR, en su artículo 14-B, se dispone que:

Lo señalado en el numeral 4 de este artículo no resulta aplicable cuando la persona que actúe por cuenta de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior realice una actividad económica en el país como agente independiente y actúe por esta en el curso ordinario de esa actividad (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF).

Entonces, tenemos que para el caso de agencias como establecimientos permanentes, un elemento determinante es la dependencia del agente, persona natural o jurídica con la empresa constituida en el exterior. Además, a diferencia de la sucursal, la agencia no necesita contar con un lugar fijo de negocios, y siempre actúa en interés del titular no domiciliado, adicionalmente, tampoco requiere cumplir con los requisitos exigidos por SUNARP para el caso de las sucursales, dado que no representa un ente registrable en nuestro ordenamiento.

Efectuadas estas precisiones, a continuación, ahondaremos más en el concepto de ficción jurídica, el cual tiene relevancia no solo en la configuración del impuesto a la renta a los dividendos por su distribución ficta, sino en el propio reconocimiento de las sucursales como personas jurídicas para la LIR, y por ello obligadas a efectuar la retención del impuesto a la renta respectivo mediante el Programa de Declaración Telemática (PDT) N° 0617.

1.2 La ficción jurídica y sus manifestaciones en el artículo 56 literal e) de la LIR

Como se adelantó en la introducción del presente trabajo, el legislador peruano optó por recurrir a la utilización del instrumento de la ficción jurídica a fin de considerar como realizadas la distribución de dividendos o utilidades por parte de las sucursales de personas jurídicas constituidas en el exterior. A todo ello, debemos tener claro qué entendemos por ficciones jurídicas, a fin de poder comprender los alcances de la norma jurídica analizada y los límites en cuanto a su configuración; asimismo, aprovecharemos este apartado para diferenciar esta institución jurídica con la presunción legal.

1.2.1 La ficción jurídica

Según Essus Jiménez, las ficciones jurídicas en el derecho tributario tienen como propósito prevenir y combatir los comportamientos fraudulentos de los contribuyentes. Por ello, a través de estos instrumentos se crean realidades jurídicas que no se condicen con las realidades fácticas, no tomando en consideración estas últimas y estableciéndose como indiscutibles (2015: 64-67).

En opinión de Sotomayor, las ficciones son instrumentos de técnica legislativa por las cuales se puede crear realidades que difieren de la naturaleza de las cosas, esto es, así dado que la naturaleza real de las cosas que son afectadas por las ficciones jurídicas representa un obstáculo para alcanzar alguna finalidad institucional del Estado (2016: 66).

En esa línea, el jurista mexicano Covarrubias, respecto de las ficciones jurídicas, señala que son

(...) reglas de derecho material que crea una verdad legal contraria a la verdad natural (...); alteran la representación de la realidad y producen efectos jurídicos prescindiendo de la existencia empírica de los hechos típicos que de manera original enseñarían tales efectos (2011: 221).

En cuanto a lo dispuesto en una norma legal, una definición de la ficción jurídica la encontramos en el artículo 283 del Código Procesal Civil, por el cual se dispone que “la

conclusión que la ley da por cierta y que es opuesta a la naturaleza o realidad de los hechos, no permite prueba en contrario”.

De las definiciones presentadas, podemos inferir que cuando estamos ante la utilización de una ficción jurídica, el legislador crea lo que podemos denominar una realidad jurídica, que prescinde completamente de la realidad fáctica, con el objetivo de que se produzcan consecuencias jurídicas esperadas por este legislador, que, en el marco del derecho tributario suelen vincularse a la lucha contra el fraude y evasión fiscal, objetivos sobre los cuales regresaremos en el siguiente capítulo.

1.2.2 La ficción jurídica y la presunción legal absoluta

De acuerdo a Carmela Hernández, tanto las presunciones como las ficciones son instrumentos jurídicos utilizados por el legislador con miras a alcanzar objetivos tales como la inversión de la carga de la prueba o el desplazamiento del objeto de esta última a través de las presunciones; asimismo, según la autora, a través de las ficciones jurídicas, también se puede situar personas o hechos en categorías intencionadamente distintas a las fácticas con el propósito de atribuirle consecuencias jurídicas deseadas (1989: 29-30).

En lo que respecta a la relación existente entre la presunción legal absoluta y la ficción jurídica, según Essus Jiménez las presunciones legales absolutas conocidas como *iure et de iure* son excepcionales en los ordenamientos jurídicos, se establecen mediante una ley y no admiten prueba en contrario. Esta última característica, la comparten con las ficciones jurídicas, dado que fijan como verdadero un hecho que es incuestionable (2015: 69).

Ahora bien, sucede no pocas veces que las presunciones legales absolutas y las ficciones jurídicas son confundidas por su evidente similitud o también por una deficiencia en la técnica legislativa utilizada para regularlas, por ello, a fin de esclarecer esta situación, Essus explica que las diferencias entre estos dos instrumentos jurídicos se pueden identificar en tres aspectos; en primer lugar, en cuanto a su ámbito de eficacia, así, las presunciones legales absolutas están a disposición del beneficiario de la norma para suplir una eventual falta o insuficiencia de pruebas por lo que se vinculan más con el derecho procesal o formal, mientras que la ficción jurídica tiene como finalidad la regulación de las partes que conforman la relación jurídica tributaria al

crear una realidad jurídica y en consecuencia crear derecho, por lo que se le atribuye mayor afinidad con el derecho sustancial (2015: 70-71).

En segundo lugar, la ficción jurídica y la presunción legal absoluta se diferencian por su relación con la realidad pre-jurídica. Como apunta Essus, una presunción legal absoluta obtiene su fundamento del mundo fáctico y real a partir de máximas de la experiencia, reglas obtenidas de la observación de la realidad, es decir, un criterio probabilístico. En cambio, una ficción jurídica no proviene de la generalidad de unos casos reales, sino que atribuye a ciertos hechos un tratamiento jurídico previsto para otros hechos claramente distintos, por ello, la consecuencia de su aplicación es deliberadamente ficticia (2015: 73-75).

En tercer lugar, ambas figuras jurídicas se diferencian por su estructura. Como bien detalla Essus, en las presunciones existe un nexo lógico entre el hecho conocido y el hecho que se presume a través de la presunción, así el razonamiento extraído de la realidad fáctica se identifica en su estructura con un nexo lógico. Por su parte, en la ficción jurídica no existe nexo lógico alguno, una norma se limita a establecer que si se verifica "A" se produce necesariamente un hecho "B", no hay un razonamiento lógico deductivo basado en una generalidad de casos, solo se impone de modo forzoso una conclusión.

Teniendo en cuenta las diferencias entre la presunción legal absoluta y la ficción jurídica, podemos adelantarnos en concluir que el instrumento jurídico utilizado por el legislador peruano y que está inmerso en la problemática de esta investigación es la ficción jurídica, dado que en el caso concreto de la redacción del artículo 56 literal e) de la LIR, cuando se dispone que "se entenderán distribuidas las utilidades", el legislador prescinde de efectuar una labor de verificación o recojo de pruebas acerca de una efectiva decisión societaria por distribuir dividendos, así como de comprobar si efectivamente estos dividendos fueron distribuidos o no a una sociedad extranjera y crea una realidad jurídica como es la distribución de dividendos por parte de sucursales. Más aun, no queda dudas de la existencia de una ficción jurídica en el enunciado de artículo 56 literal e) si recordamos que las sucursales no tienen personalidad jurídica independiente de la entidad no domiciliada por lo que no pueden realmente distribuir utilidad al no ser personas jurídicas¹⁸ para el derecho peruano.

¹⁸ Solo para efectos de la LIR se les considera personas jurídicas.

1.2.3 La ficción jurídica en el derecho tributario y la LIR

Por otro lado, como se indicó en la introducción de este trabajo, y en el apartado anterior, otra manifestación de la utilización del instrumento de la ficción jurídica se evidencia en la decisión del legislador por considerar que la sucursal, para efectos de la LIR, efectúa una distribución de dividendos como si se tratara de una persona jurídica diferente de su casa matriz o sociedad extranjera. Esta consideración se establece en el artículo 14 literal h) de la LIR, según la cual para efectos de la LIR se considerará persona jurídica a las sucursales y otros establecimientos permanentes.

Cabe precisar que si bien los artículos 398 y 403 de la LGS exigen a las sucursales de sociedades extranjeras a inscribirse en SUNARP, esta situación no altera la naturaleza jurídica de la sucursal para el ordenamiento jurídico peruano, en el sentido de que carece de personalidad jurídica propia conforme al artículo 396 de la LGS, y es allí donde radica la ficción del artículo 14 literal h) de la LIR, el hecho real es la falta de personalidad jurídica independiente por parte de la sucursal respecto de la persona jurídica no domiciliada, y el hecho jurídico creado por la norma se basa en tratarla como persona jurídica distinta e independiente que entre otras atribuciones y obligaciones puede efectuar el reparto de dividendos a sociedades extranjeras distintas, y está obligado a efectuar la retención correspondiente de impuestos.

Teniendo clara la existencia de una ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR, conviene presentar otra importante particularidad de este instrumento para efectos de entender el elemento de la norma tributaria en el cual reside la ficción jurídica identificada y cómo afecta nuestro análisis. Así, tal como lo señala Bravo Cucci (2015: 368) las ficciones jurídicas pueden cumplir tres funciones en el Derecho Tributario, la reducción de los elementos substanciales del derecho, concretizar el principio de eficacia y luchar contra el fraude tributario.

En cuanto a la primera de las funciones, “las ficciones jurídicas pueden manifestarse en el aspecto material de la hipótesis de incidencia, en el aspecto personal o en la base imponible del tributo” (Bravo 2015: 368). Como se desprende, y es importante diferenciar, la ficción jurídica del artículo 56 literal e) de la LIR se encuentra en el aspecto material de la hipótesis de incidencia y en la configuración del hecho imponible, más no en la base imponible. Con cargo a ahondar en el siguiente apartado estos conceptos, podemos adelantar que en cuanto al aspecto material de la hipótesis de incidencia, la ficción jurídica se aprecia en la distribución de dividendos, aun cuando,

como ya se precisó una sucursal en estricto no puede distribuir dividendos porque no tiene un capital compuesto por acciones, sin embargo, dado que la propia LIR en el artículo 24-A permite ampliar para efectos tributarios los alcances de los dividendos y la distribución de utilidades, es que la ficción jurídica indicada no cae en incoherencia en cuanto a su regulación tributaria.

En lo concerniente a la función de la ficción jurídica en el derecho tributario como medio de lucha contra el fraude fiscal¹⁹ podemos señalar como un ejemplo del mismo la redacción del artículo 56 literal e) de la LIR, al disponer por ley el momento en que se configuraría en el mundo fáctico la distribución de dividendos, es decir la materialización del supuesto de hecho de la norma tributaria o como se explicará en el siguiente apartado la configuración del hecho imponible, pero solo por mandato de la ley.

Al respecto, cabe precisar que tras la revisión de los antecedentes²⁰ a la publicación de la Ley N° 27804, entre los cuales se encuentran el proyecto de Ley N° 3223-2001-CR, Exposición de motivos del proyecto de ley modificatoria de la ley del impuesto a la renta, el Dictamen recaído en el proyecto de Ley N° 3223-2001-CR, y la transcripción del debate de la Comisión Permanente del Congreso antes de la publicación de la Ley N° 27804, se confirmó que en ninguno de dichos documentos se fundamentó la utilización de la técnica de la ficción jurídica para gravar a las renta de no domiciliados que tiene sucursales y establecimientos permanentes en nuestro país.

No obstante lo anterior, la doctrina en derecho tributario concuerda en que el legislador utiliza muchas veces la técnica de la ficción jurídica, con el propósito de luchar contra la evasión tributaria, y en el caso del artículo 56 literal e) de nuestra LIR, por parte de no domiciliados que realizan actividad empresarial en nuestro país, por lo que ya fuese constituyendo una sucursal, o cuando la Administración Tributaria detectase la configuración de otro tipo de establecimiento permanente al cual se le asigne un número RUC, se exige el pago de impuesto a la renta por distribución ficta de dividendos de modo anual así como la presentación del PDT N° 0617.

¹⁹ Las funciones de la ficción jurídica citadas por Bravo Cucci fueron tomadas de Pérez de Ayala (autor español), por lo que la referencia a la lucha contra el fraude fiscal puede ser entendida como lucha contra la evasión tributaria.

²⁰ Expediente electrónico visto en:

http://www2.congreso.gob.pe/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_expdig_2001.nsf/Sicr/TraDocEstProc/TraDoc_expdig_2001.nsf/Agenda/0D46219B7CAB89E605257599005AB33B?opendocument

En suma, la ficción jurídica tributaria de interés para el desarrollo de esta investigación es la realidad jurídica creada por el artículo 56 literal e), mediante la cual se considera realizada a la distribución de dividendos por parte de las sucursales a favor de sociedades o entidades extranjeras al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual de las primeras, prescindiendo totalmente de las situaciones fácticas de cada caso concreto. De este modo de la redacción del artículo 56, puede que la fecha distribución de utilidades u otro beneficio se pueda constatar en otra fecha del año, distinta a la del vencimiento de la declaración jurada anual, o que nunca se acordara la distribución de dividendos por parte de la sucursal²¹, en otras palabras, se asume como verificada la configuración del hecho imponible, la realización del supuesto de hecho de la norma tributaria, distribución de dividendos y otras formas de distribución de utilidades a cargo de una sucursal. A continuación, desarrollaremos la estructura de la norma tributaria que regula el impuesto materia de análisis, así como los conceptos fundamentales que la componen.

1.3 Estructura de la norma tributaria que establece el impuesto a la renta sobre la distribución ficta de dividendos de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas

En el presente apartado, luego de presentar los elementos que componen a toda norma jurídica tributaria que regula un tributo, en nuestro caso el impuesto a la renta, identificaremos de modo particular la composición de la norma tributaria contenida en el artículo 56 literal e) de la LIR, brindando al final unas descripciones que serán relevantes para hacer referencia en el capítulo 3 a la base imponible del impuesto a la renta por distribución ficta de dividendos y el agravamiento de la vulneración al principio de capacidad contributiva.

1.3.1 Hipótesis de incidencia tributaria en el artículo 56 literal e)

Como lo señala Ataliba, en el plano general de las normas jurídicas no debemos olvidar que su elemento esencial u objeto es su mandato, es decir, el comportamiento humano que se espera se realice por los destinatarios de la norma. De este modo, solo cuando

²¹ Entendemos que la existencia de un acuerdo de distribución es una exigencia de imposible cumplimiento para una sucursal, sin embargo como se verá en el Capítulo 2, siguiendo la coherencia de la LIR peruana, lo que debe verificarse es la efectiva distribución de los denominados por ficción jurídica del artículo 24-A de la LIR como “dividendos o distribución de utilidades” para el caso de la sucursales y otros tipos de establecimientos permanentes que no abordamos en esta investigación.

se verifica en el plano material una hipótesis prevista en la norma, ella deviene en obligatoria, y solo para los comportamientos de las personas comprendidas en la hipótesis. En ese sentido, toda norma contiene una hipótesis y un mandato, la primera describe los hechos, que si acontecen, vuelven al mandato actualmente obligatorio (2011: 29-30).

Abundando en la estructura de la norma jurídica, en particular la tributaria, el reconocido jurista brasileño, asigna al presupuesto de la norma, cuya ocurrencia, por efectos de la ley conlleva a la generación de la obligación tributaria, la denominación de Hipótesis de Incidencia Tributaria (2011:73).

Al respecto, Sevillano considera que la denominada hipótesis de incidencia tributaria representa la situación material imaginada por el legislador y que de verificarse en la realidad da origen al pago de un tributo. Agrega que no debemos olvidar que esta hipótesis de incidencia tributaria está compuesta de varios aspectos que sirven para regular las condiciones en las que se produce el nacimiento de la obligación tributaria (2016:153).

En cuanto a ellos, el aspecto material “es la descripción de la parte objetiva de dicha hipótesis; es decir, alude al objeto del gravamen que no puede ser otro que un hecho económico o actuación estatal que da origen al tributo” (Sevillano, 2016: 154). Este aspecto designa siempre al “propio comportamiento de las personas sean físicas o jurídicas, en los casos de hacer, no hacer, dar o ser, por lo tanto siempre está ligado a un verbo seguido de su complemento, como por ejemplo: vender bienes muebles, obtener rentas” (Bravo, 2015:172).

Por su parte, el aspecto personal está referido al “conjunto de coordenadas (condiciones y calificaciones) referidas al sujeto que realizará la conducta que la norma tributaria pretende afectar” (Ataliba, 2011: 174).

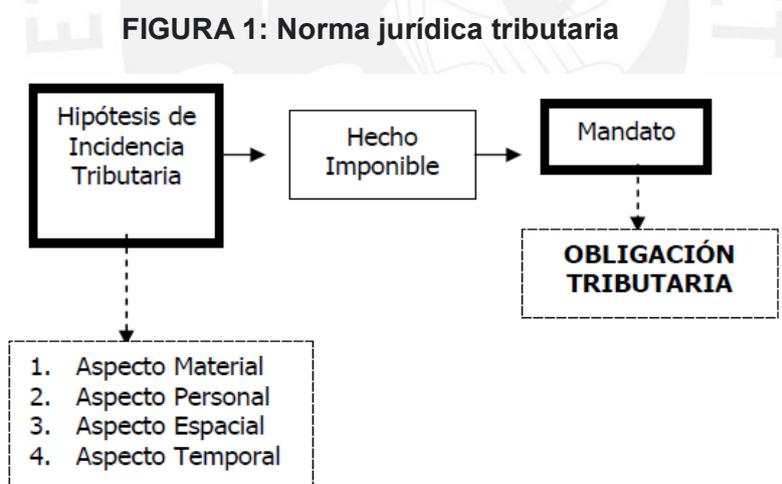
En lo que respecta al aspecto espacial, cabe mencionar que para Sevillano este aspecto hace referencia al lugar donde deben producirse los hechos gravados, este lugar sería en principio del territorio del Estado. Agrega que nuestra LIR fija un criterio espacial amplio para comprender también las rentas producidas por un no domiciliado cuando se obtienen en territorio peruano, este es el criterio de territorialidad, y también, la LIR grava las renta que obtienen los sujetos domiciliados en el Perú en el extranjero, en concordancia con el criterio del domicilio (2015:162).

Luego tenemos que, el aspecto temporal “es el grupo de indicaciones contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en qué instante o en qué momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravable, vale decir, fijando el lapso temporal de su ocurrencia” (Ataliba, 2011:173).

En relación con estos aspectos, de acuerdo a Gerardo Ataliba, la concretización en el mundo fenoménico de los hechos descritos en la hipótesis de Incidencia, se denomina Hecho Imponible, su constatación trae como consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario entre el Estado y el destinatario de la norma (2011:73).

De lo anterior, podemos inferir que la realización del hecho imponible, materialización de la hipótesis de incidencia, dará nacimiento a la obligación tributaria, por ende, podemos considerar al hecho imponible como la causa fuente de la obligación tributaria, sin la cual, esta última no podría existir.

A continuación presentamos un esquema para recopilar lo explicado hasta ahora:



Fuente: Rosas Ricardo (2008)

1.3.2 Mandato o consecuencia jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR

Tal y como precisa el profesor Marcial Rubio, “la consecuencia es el efecto que el autor de la norma jurídica atribuye, lógico jurídicamente, a la verificación del supuesto en la realidad” (2009:91). En el ámbito tributario, este supuesto es la hipótesis de incidencia

tributaria, y el mandato de la norma tributaria establece una obligación, que viene a ser la obligación tributaria.

Al respecto, procedemos a desarrollar los componentes de la obligación tributaria dispuesta en el mandato de las normas tributarias en general, así, existen dos aspectos importantes de la obligación tributaria que deben ser identificados, por un lado, el aspecto personal, el cual se entiende como el:

(...) conjunto de coordenadas que revelan en quién recaerá la condición de sujeto activo y de sujeto pasivo de la relación jurídica, respectivamente. Es en virtud de este aspecto que se definirá a quién fue atribuido el derecho de crédito, teniendo como contrapartida aquel a quien la norma tributaria impone el deber jurídico de prestación (Bravo Cucci 2015:174).

Por otro lado, recordemos que la obligación tributaria tiene como objeto que las personas destinatarias realicen un comportamiento específico, el cual consiste en “entregar una parte de su patrimonio, una suma de dinero a los cofres públicos, pues bien, este objeto se conoce como la prestación tributaria” (Ataliba 2011:24). Esta prestación tributaria u obligación de dar, para su realización efectiva requiere determinar qué cantidad dineraria se aportará a las arcas del Estado y es allí donde toma relevancia el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria.

Así, el aspecto cuantitativo trata del:

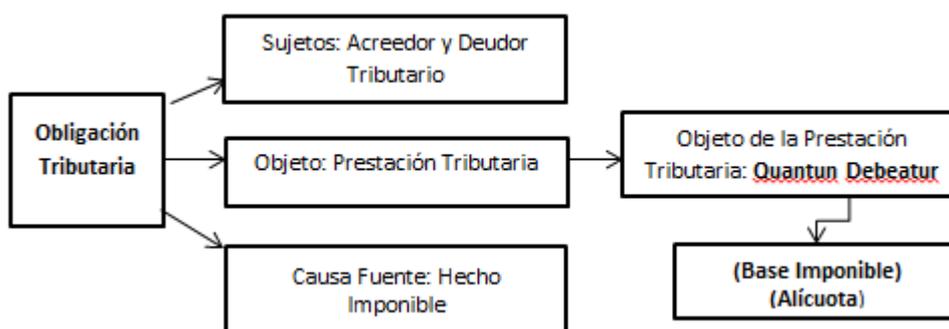
(...) objeto de la prestación tributaria, vale decir, del monto o suma de dinero que representa el “quantum debeatur”. Este aspecto se refiere a la grandeza o magnitud mediante la cual el legislador establece la dimensión del hecho jurídico tributario, definiendo la cuantía a ser pagada por el deudor a título de tributo (Bravo Cucci 2015:176).

En este aspecto se requiere contar con la base imponible y la tasa o alícuota aplicable a ella. De acuerdo a Sevillano la base imponible es la base de cálculo para determinar un tributo, que no viene a ser otra cosa que la expresión monetaria del hecho gravado (2016: 164). Por su parte Valdez Costa, quien denomina a la base imponible como base cálculo, señala que debe ser considerada como la cuantificación del presupuesto de hecho (1996: 164). Asimismo, para Ataliba esta base imponible puede medir el aspecto material de la hipótesis de incidencia de algún modo, fuese como peso, volumen,

tamaño, largo altura, precio, costo, etc., así para el profesor brasileño su relevancia se encuentra en que la medición del hecho imponible solo puede ser hecha de acuerdo con el criterio normativo que en la base de cálculo legal (base imponible) se adopta (2011:139-144).

A continuación, un esquema de lo presentado en lo concerniente a la Obligación Tributaria:

FIGURA 2: Contenido de la obligación tributaria



Fuente: Rosas Ricardo (2008)

1.3.3 Resumen de la estructura de la norma tributaria materia de investigación

Antes de identificar los elementos respectivos, presentamos la redacción del artículo 56 literal e):

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 recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley: cinco por ciento (5%). En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras

formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior. (Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF).

Presentados los elementos de la norma jurídica tributaria, y las disposiciones del artículo 56 literal e) de la LIR, procederemos a identificar los primeros, teniendo en consideración la delimitación desarrollada sobre el ámbito de esta investigación. De este modo, la composición es la siguiente:

- Hipótesis de incidencia tributaria: Distribución ficta de dividendos por parte de sucursales a favor de personas jurídicas no domiciliadas o constituidas en el exterior. Tal y como ha sido precisado, las sucursales en realidad no distribuyen dividendos porque depende de la sociedad del exterior que las constituyó en Perú, sin embargo, dado que el artículo 14 de la LIR le reconoce para sus efectos como persona jurídica independiente, la hipótesis de incidencia es coherente con la normativa tributaria.
 - Aspecto material: Generación u obtención de dividendos de sociedades constituidas en el exterior a partir de la distribución de los mismos por parte de las sucursales constituidas en territorio peruano.
 - Aspecto personal: Sociedades constituidas en el exterior que desarrollan actividad comercial en el Perú a través de sucursales.
 - Aspecto espacial: Territorio peruano.
 - Aspecto temporal: Fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual.
- Hecho imponible: Este hecho no es en sí parte de la norma tributaria pero sí un elemento esencial del impuesto a la renta. Así, la hipótesis de incidencia se considera materializada en el mundo real por efectos de la ley, en aplicación de la ficción jurídica del reparto de dividendos al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual de la sucursal u otro establecimiento permanente por decisión del legislador y de modo automático.
- Consecuencia tributaria: Donde se establece la obligación tributaria, la cual nace como tal vinculando al contribuyente con la verificación del hecho imponible, materialización de la hipótesis de incidencia, que consiste en la obligación de pagar

el impuesto a la renta por parte de las personas jurídicas no domiciliadas, no olvidemos que el contribuyente del impuesto es la casa matriz de la sucursal no domiciliada, que como sabemos, fuera del ámbito tributario son en realidad la misma persona jurídica. En ese sentido, la obligación tributaria consiste en efectuar el pago del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos.

- ✓ Sujeto activo de la obligación tributaria: Gobierno central.
- ✓ Sujeto pasivo de la obligación tributaria: En calidad de contribuyente la persona jurídica no domiciliada o constituida en el exterior. En calidad de responsable o agente de retención tenemos a la sucursal constituida en el Perú.
- ✓ Base imponible: Está conformada por los conceptos señalados en el artículo 56, “(...) considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior”.
- ✓ Tasa: El 5% de la base imponible.
- ✓ Forma de pago: Retención en la fuente a cargo de la sucursal constituida en el Perú.

En suma, hemos podido confirmar que la hipótesis de incidencia de la normas tributaria que regula el impuesto a la renta sobre los dividendos considerados distribuidos a favor de personas jurídicas no domiciliadas o constituidas en el exterior por sucursales domiciliadas, contiene una ficción jurídica que permite la configuración del hecho imponible, no sucede así en la obligación tributaria o la base imponible.

1.3.4 La “renta neta imponible” y la “renta neta”

La presentación de los siguientes conceptos nos permitirá comprender en el capítulo 2 cómo las interpretaciones jurídicas que realizan la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal del artículo 56 literal e) al establecer la composición de la base imponible del impuesto a la renta por distribución ficta de dividendos, agravan la vulneración al

principio de capacidad contributiva ocasionada por la utilización de la ficción jurídica en la composición de la norma tributaria, al ser tomadas como referencia en verificaciones tributarias a personas jurídicas no domiciliadas y sus sucursales en el Perú.

Renta neta

A fin de comprender a la renta neta, debemos recordar que de acuerdo al artículo 20 de la LIR, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Por otro lado, si bien no existe una definición de renta neta en la legislación tributaria, la Administración Tributaria ha precisado que:

(...) se puede afirmar que la renta neta está constituida por el importe resultante de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital; en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley (Informe N° 127-2005-SUNAT/2B0000).

Aunque la renta neta mencionada por la SUNAT en su informe se refiere a la propia del impuesto a la renta de tercera categoría, regulada en el artículo 37 de la LIR, esta concepción renta neta entendida como renta bruta menos gastos, se replica en relación con la renta de cuarta y quinta categoría conforme a los artículos 45 y 46 de la LIR. Para el caso de la renta de primera y segunda categoría, de acuerdo al artículo 36 de la LIR, la renta neta se obtiene tras deducir de la renta bruta un 20% de su monto.

Como se puede deducir, la renta neta para al LIR no es aun el monto sobre el cual se aplica la tasa de los impuestos, es decir no es la base de cálculo sobre la cual se tributa.

Renta neta imponible

Ahora bien, en nuestro ordenamiento jurídico, leyes o reglamentaciones tributarias, tampoco existe una definición de renta neta imponible; sin embargo, la SUNAT a través del ejercicio de la interpretación jurídica ya ha adelantado cuál sería el alcance de este concepto.

Así, la Administración Tributaria ha interpretado que:

(...) con la finalidad de encontrar la renta neta imponible²², se debe compensar la pérdida tributaria registrada en ejercicios anteriores, si la hubiera”. En este informe jurídico se reconoce que es posible desprender su definición de la Vigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final del TUO de la LIR, y entender que la renta neta imponible se obtiene luego de efectuada la compensación de pérdidas correspondientes, y por lo tanto, es el monto sobre el cual finalmente se aplicará la tasa del impuesto a la renta en cualquiera de sus categorías (Informe N° 127-2005-SUNAT/2B0000).

A diferencia del concepto de renta neta que como se desprende del artículo 20 y 37 de la LIR su determinación alcanza solo al ejercicio gravable, es decir solo un periodo tributario anual, el concepto de renta neta imponible sí exige realizar la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores para obtener el monto que constituirá la base de cálculo a la cual aplicar la tasa tributaria que corresponda.

Renta disponible

Este término, al cual se hace referencia en el artículo 56 literal e) de la LIR no cuenta con una definición establecida, sin embargo, en la presente investigación, trataremos de identificar la renta disponible con el concepto de renta neta imponible, a diferencia de SUNAT o el Tribunal Fiscal, los cuales la asemejan con la definición de renta neta ya presentada. Adelantamos, que esta forma de interpretar la expresión renta disponible resultará más coherente con el respeto de los principios constitucionales tributarios de nuestro ordenamiento jurídico.

1.4 Antecedentes e introducción al “*branch tax*” peruano

Una vez presentada la estructura del artículo 56 literal e) de la LIR podremos comprender mejor el propósito para la creación del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos por parte de sucursales a favor de personas jurídicas constituidas en el exterior. Remontándonos a los antecedentes en la legislación comparada, como lo relata Peter Blessing, el “*branch profits tax*” fue propuesto en

²² Término utilizado en el Formulario Virtual N° 654, generado por el Programa de Declaración Telemática (PDT) -Renta Anual 2004- Tercera Categoría e ITF, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 19-2005/SUNAT, publicada el 21.1.2005.

Estados Unidos²³ en 1984 y se hizo efectivo en su aplicación en 1987, este impuesto grava a los dividendos que se consideran repatriados por parte de una “rama²⁴” de una corporación extranjera (1987:587-590).

Tal y como comenta Doernberg²⁵, este “*branch profits tax*” tenía como objetivo equiparar la situación jurídica tributaria y gravamen efectivo de los establecimientos permanentes con las sociedades residentes filiales de Estados Unidos. De este modo, se buscaba dar el mismo tratamiento tributario a los establecimientos permanentes, sin otorgarles exenciones, menores tasas o beneficios adicionales que pudieran afectar la libre competencia y perjudicar las actividades económicas de las empresas nacionales, cuando repatrian dinero a las corporaciones extranjeras no residentes (1989:175-177).

Ahora bien, gravar la distribución de dividendos a los establecimientos permanentes y obligarlos a retener un impuesto a la renta suponía tomar partido por la teoría de la separación de entidades entre los establecimientos permanentes y la entidad no domiciliada que lo constituyó, lo cual fue aceptado en el “*Act of 1986*” por el cual se gravaba las transferencias de ganancias estimadas generadas por los “*branch*” o sucursales a favor de las corporaciones extranjeras.

Para el caso de nuestra legislación tributaria, este “*branch tax*” se incorporó con la promulgación de la Ley N° 27804 plasmándose en el artículo 56 literal e) de la LIR. En nuestro caso, el legislador con el propósito de mantener coherencia normativa²⁶ incorporó el literal h) del artículo 14 de la LIR, por el cual se reconoce la personalidad jurídica independiente a los establecimientos permanentes para efectos solo de la LIR y el impuesto a la renta.

²³ Como el propio Peter Blessing anota en el pie de página 19 de su artículo, en 1984 ya existían regímenes de “*branch profits tax*” en países como Australia, Brasil, Colombia, Chile, República Dominicana, Francia, Corea del Sur, México, Filipinas, Tailandia, Venezuela y Zimbabue. Sin embargo por acceso a la bibliografía pertinente citamos a los autores estadounidenses, siendo que los fundamentos que los llevaron crear un sistema particular de gravamen a los establecimientos permanentes por distribución de dividendos sigue vigente al día de hoy, a diferencia de lo que sucedió con muchos países que al día de hoy gran la distribución efectiva de beneficios y no utilizan un método indirecto o ficticio, veremos un poco más sobre ello en el Capítulo 3.

²⁴ El término es “*branch*”, pero hace alusión a entidades distintas a las subsidiarias, ya fuesen sucursales, negocios o empresas de la corporación extranjera, lo que actualmente consideramos como la definición tradicional o clásica de establecimiento permanente.

²⁵ Se está realizando una traducción del texto original en inglés, por eso se cita como paráfrasis.

²⁶ Dado que se pretende gravar una distribución de “dividendos”, el agente retenedor que los distribuye debe ser una “persona jurídica” o de lo contrario no cabría hablar de dividendo alguno.

Debe dejarse claro que la sola creación de un “*branch tax*” parte por considerar al establecimiento permanente sucursal como un ente distinto a la persona jurídica no domiciliada que la constituyó, entiéndase y como ya se había adelantado, una ficción para desconocer al carácter unitario de esta personas jurídica²⁷ no domiciliada. Por ello, aun cuando pueda existir este fundamento económico originado en Estados Unidos para justificar su creación, esto no supone obviar el control constitucional en la construcción del mencionado impuesto.

La implementación de este “*branch tax*”, el cual por cierto es de extendida utilización²⁸, corresponde a cada Estado y su diligencia por respetar los principios constitucionales que los rija, lamentablemente esto no parece haberse considerado en el caso peruano, y no es de extrañar que los resultados de la evaluación de normativa compara muestren que países vecinos han procurado en mejor medida el respeto por sus disposiciones constitucionales y el particular el principio de capacidad contributiva.

En adelante, a fin de no tomar líneas innecesarias en este trabajo, de ser oportuno, nos referiremos al impuesto a la renta por distribución de dividendos ficta de cargo de las sucursales a favor de sus titulares, personas jurídicas no domiciliadas como el “*branch tax peruano*”.

²⁷ Respecto de las sucursales, si en cambio se pretende a ludir a otros tipos de establecimientos permanentes, su contraparte titular bien podría ser cualquier entidad constituida en el exterior, persona jurídica o no.

²⁸ De una lista de más de 150 países se puede visualizar que la mayoría sí cobra un “*branch tax*” distinto al gravamen por rentas empresariales o renta de tercera como en el caso peruano. En: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>

CAPÍTULO 2: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Ya hemos culminado con la presentación de los conceptos básicos necesarios para comprender el problema jurídico detectado en la redacción y también aplicación del artículo 56 literal e) de la LIR. En este capítulo plantearemos y ejemplificaremos la vulneración al principio de capacidad contributiva, no solo desde el plano teórico sino también real traducido en una afectación económica a las personas jurídicas no domiciliadas.

2.1 Estado Constitucional de Derecho, Potestad Tributaria y Principios Constitucionales Tributarios

Antes de presentar el problema planteado, introduciremos de modo sucinto el escenario constitucional donde se desenvuelve el principio de capacidad contributiva. Para ello se explicará los rasgos característicos de un Estado Constitucional de Derecho, la potestad tributaria del Estado y los límites a su ejercicio representado por los principios constitucionales tributarios.

2.1.1 ¿Qué es un Estado Constitucional de Derecho?

Comenzaremos la descripción del Estado Constitucional de Derecho transmitiendo los razonamientos brindados por el Tribunal Constitucional del Perú. Al respecto, el máximo intérprete de la Constitución ha señalado que:

El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto (EXP. N. 0 5854-2005-PA/TC, fundamento 3).

Así entendida, no podemos aseverar que el Perú gozaba de un Estado Constitucional con la sola promulgación de sus primeras constituciones²⁹, dado que la garantía de la existencia de este tipo de Estado no se basa en la existencia, valga la redundancia, de una constitución vigente, sino en las disposiciones y principios máximos establecidas en el, tales como su supremacía normativa en el ordenamiento jurídico que la acoge o el respeto y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

En esa línea, Manuel Atienza refiere que el establecimiento de un Estado Constitucional “no supone solo la distribución formal del poder entre los distintos órganos estatales sino la existencia de ciertos contenidos (los derechos fundamentales) que (...) condicionan la producción, interpretación y aplicación del derecho” (2003:25).

Por su parte, el autor Josep Aguilo indica que el Estado Constitucional goza de cuando menos las siguientes características:

1. Son sistemas que cuentan con una Constitución rígida o formal (...) Ellos supone que necesariamente el régimen jurídico de las disposiciones constitucionales es diferente y superior al de las disposiciones legales (...).
2. Dicha constitución responde a las pretensiones normativas del constitucionalismo político: La limitación del poder político y la garantía de los derechos (...) Así, las constituciones han incorporado los derechos y principios liberales (están comprometidas con la erradicación del autoritarismo) y los derechos y principios del Estado Social (están comprometidas con la erradicación de la exclusión social) (...) (2001:450-452).

Resulta relevante lo señalado hasta ahora, dado que nos permite comprender que el respeto por los derechos fundamentales de las personas³⁰ es una prioridad para los Estados Constitucionales como el nuestro, así a fin de consagrar esa prioridad para las actuaciones y tutela estatal es que en el artículo 1 de la Constitución Política se dispone

²⁹ La primera Constitución Política del Perú fue promulgada el 12 de noviembre de 1823.

³⁰ El Tribunal Constitucional ya ha podido manifestarse respecto de la posibilidad de que personas jurídicas gocen de derechos fundamentales. Así lo ha señalado en el EXP. N.º 0905-2001-AA/TC: Por extensión, considera que también las personas jurídicas pueden ser titulares de algunos derechos fundamentales en ciertas circunstancias. Tal titularidad de los derechos por las personas jurídicas de derecho privado se desprende implícitamente del artículo 2º, inciso 17), de nuestra Carta Fundamental, pues mediante dicho dispositivo se reconoce el derecho de toda persona de participar en forma individual o asociada en la vida política, económica, social y cultural de la nación

que “la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”.

Asimismo, otro rasgo relevante del Estado Constitucional de Derecho yace en su supremacía jerárquica en el ordenamiento jurídico, en esa línea también concuerda Martínez Zorrilla, quien destaca como condiciones de necesaria presencia en un Estado Constitucional de Derecho, la fuerza vinculante de la Constitución, es decir debe tratarse de una fuente de normas jurídicas de nivel superior que irradie a las disposiciones de contenido institucional, procedimental y sustancial (2007:61).

No menos importante y vinculado a nuestro tema de estudio, Martínez Zorrilla también presenta la condición de la garantía jurisdiccional de la constitución, entiéndase la existencia de mecanismos de protección frente a la vulneración de preceptos constitucionales. Así, entre las formas que pueden adoptar tenemos los mecanismos de control antes y después de la entrada en vigencia de una ley, así como los de carácter difuso en el control que realizan los jueces y los de carácter concentrado, como el centralizado por el Tribunal Constitucional (2007:61).

Como vemos, gozando de esa capacidad rectora, la Constitución Política rige todo la producción, interpretación y producción normativa de nuestro ordenamiento, del mismo modo, en su contenido incorpora no solo normas sino los principios jurídicos que son aplicables a todos los ámbitos de la interrelación entre el Estado y sus ciudadanos. Por ello, resulta consecuente la existencia de propuestas que cuestionen la constitucionalidad de disposiciones normativas legales, en particular en el ámbito tributario, con miras a garantizar la supremacía de las normas constitucionales, las cuales pueden contener reglas o principios.

2.1.2 Potestad Tributaria en el Perú

A diferencia de lo que sucedía en las naciones antes de la proliferación de las Constituciones Políticas, hoy en día los Estados que se valen de los tributos para poder financiar las actividades propias de sus fines en favor de los ciudadanos, para la atención de sus necesidades básicas y garantizar el respeto de su dignidad como humanos, ya no pueden exigir el pago de tributos por mera iniciativa de los gobernantes de turno, sino que requieren un otorgamiento de facultades en su Constitución Política.

En palabras de Villegas, “la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia” (2005:252).

De acuerdo a Sandra Sevillano, esta potestad tributaria encuentra su justificación en la identificación del Estado como ente responsable de organizar la vida en colectividad de una nación, y en tanto ello es así, goza del denominado *ius imperium* (2016:83). Coincidimos con la profesora en que el origen de esta potestad nace de la soberanía propia del Estado la cual le fue conferida por los propios ciudadanos que decidieron vivir en comunidad en un determinado territorio bajo el orden de los poderes públicos.

Al respecto, nuestra Constitución Política dispone en su artículo 74 que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. Así, el máximo cuerpo normativo del ordenamiento autoriza al Estado a exigir tributos a las personas y establece los mecanismos de producción normativa que pueden utilizarse para su creación.

Aun cuando no es materia de estudio la definición e importancia de los tributos para los Estados, podemos señalar que “las constituciones a tribuyen la función al tributo de proveer de dinero al Estado para el sostenimiento del gasto público en el marco de los valores que lo inspiran” (Sevillano 2016: 40). Sin los recursos económicos a su disposición, y en particular sin la existencia de tributos, ningún Estado sería viable como tal o al menos no uno que busque garantizar el respeto por la dignidad humana, no obstante, el ejercicio de esa potestad tributaria no puede ser irrestricto.

La historia ha podido brindar importantes lecciones a los Estados a nivel global, por lo que resulta lógico que existan límites a las potestades estatales, aun cuando gocen de legitimidad constitucional. Nuestra Constitución Política también prevé la existencia de estos límites que puedan proteger a los ciudadanos de potenciales afectaciones a sus derechos fundamentales por parte de los gobernantes, por ello en el artículo 74 de la Constitución Política también se dispone que “el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en reiteradas oportunidades ha podido manifestar que:

La potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal (EXP N° 033-2004-AI/TC).

A continuación el apartado respectivo para desarrollar los principios constitucionales de nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria.

2.1.3 Principios constitucionales tributarios

Antes de abocarnos a describir los principios constitucionales tributarios del artículo 74 de la Constitución Política conviene preguntarnos qué entendemos por principios constitucionales. Estos:

Constituyen la aspiración y el límite infranqueable de la legislación ordinaria [...]. En efecto son auténticos valladares que no pueden ser innovados [...]. Esto presupone pues, delimitar las fronteras constitucionales dentro de determinados marcos que han de desarrollar la vida política, económica y social del Estado (García Toma 2003: 193).

Dando más luces sobre la noción de principios, Guastini considera que en el derecho contemporáneo:

- (...) los principios son normas que gozan de dos características:
- a) Los principios como normas fundamentales: El principio caracteriza el sistema o sub sector jurídico (v.g. derecho civil, comercial, penal etc.) al que pertenece. También otorga justificación ético – política a otras normas del sistema. La cultura jurídica los considera normas justas o correctas.
 - b) Los principios como conceptos indeterminados: Su indeterminación es entendida de dos formas. En primer lugar son normas defectibles, es decir, no establece exhaustivamente los hechos condicionantes para que produzca consecuencias jurídicas, ni las excepciones que impedirían la producción de esta consecuencia. En segundo lugar, los principios son normas genéricas,

entiéndase que requieren la formulación de otra norma sin la cual no sería posible su aplicación para resolver casos concretos, y que puede ser concretizada de diversas maneras (2007: 634-635).

En suma:

(...) los principios constitucionales exponen valores ético-políticos o proposiciones de carácter técnico jurídico, vinculados a aspectos vitales del Estado (como el origen, ejercicio y organización del poder político, y la relación entre gobernantes y gobernados) (García Toma 2003: 192).

Ahora bien, teniendo en cuenta las características referidas por Guastini, resulta relevante presentar lo que se entiende por principios y su diferencia con la reglas. Para Robert Alexy, las reglas son mandatos definitivos, si nos encontramos ante una regla válida y se verifican las condiciones para su aplicación, entonces esta debe cumplirse y por ende se entiende satisfecha (2011:12). Por otro lado,

(...) los principios son mandatos de optimización, como tales ellos exigen que sean realizados en la mayor medida posible, de acuerdo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes. A diferencia de las reglas las posibilidades jurídicas están determinadas esencialmente por los principios opuestos (...) La determinación del agrado apropiado de un principio respecto a lo que ordena otro principio, se determinan por medio de la ponderación. Por lo tanto la ponderación es la forma específica de aplicación de los principios (Alexy 2011: 11-12).

Esclarecido ello y la relevancia de los principios, pasaremos a presentarlos, no sin aclarar que aun cuando todos los principios constitucionales tributarios son relevantes se dará mayor énfasis al principio de capacidad contributiva al ser el objeto de vulneración por parte de las disposiciones del artículo 56 literal e) y por la aplicación de esta norma por la Administración Tributaria.

a. Principio de Capacidad Contributiva

Con motivo de una acción de inconstitucionalidad presentada contra la Ley N.º 27804 el Tribunal Constitucional, citando a Alberto Tarsitano estableció que puede entenderse por capacidad contributiva lo siguiente:

“(…) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible” (citado en Exp. N.º 033-2004-AI/TC, fundamento 11).

A partir de dicha introducción, el Tribunal Constitucional diferencia la capacidad económica de los individuos de la capacidad contributiva como principio constitucional, así señala que a esta última “(…) solamente se llega luego que la manifestación de riqueza observada por el legislador, siempre de manera objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible” (Expediente N.º 033-2004-AI/TC, fundamento 11, subrayado nuestro).

Por otro lado, la capacidad contributiva no siempre ha tenido un desarrollo constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, y se le reconocía como concepto jurídico gracias a los aportes de la doctrina foránea, principalmente para el Perú, provenientes de España, Italia y Argentina. Sin embargo, en el 2004 con la publicación del Exp. N.º 033-2004-AI/TC dicho concepto es desarrollado de modo más amplio³¹, para reconocerse como principio tributario con las implicancias que para esta presentación consideramos más relevantes.

Sobre el carácter implícito del Principio de Capacidad Contributiva en la Constitución Política, el Tribunal Constitucional dispuso que:

(…) para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es

³¹ Cabe mencionar que se hizo referencia a aquel en sentencias como la del Expediente Nro. 2727-2002-AA/TC. Asimismo, este concepto ya era mencionado en los Expedientes 646-96-AA/TC y 680-96-AA/TC ambas solicitudes de amparo que se sustentaban en un agravio a derechos fundamentales por la aplicación del Impuesto Mínimo a la Renta, aunque aún no reconocido como principio constitucional implícito. Sin embargo, como el propio Tribunal Constitucional ha señalado en su STC Nro. 006-2006-PC/TC, sobre las sentencias en el marco de un proceso de inconstitucionalidad, estas vinculan no solo respecto a la decisión o fallo sino también sobre sus argumentos – *ratio decidendi*- que conforman la fundamentación de dicha sentencia, como en el Expediente N.º 033-2004-AI/TC.

implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público.” (Expediente N.º 0053-2004-PI/TC, el subrayado nuestro).

Este carácter implícito, no mengua la trascendencia de este principio constitucional tributario, en esa línea coincidimos con Fernández quien confirmaba el carácter implícito del principio de Capacidad Contributiva en nuestra Constitución Política por dos motivos: “i) la capacidad contributiva es un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de Derecho y (...) se integra a la Constitución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 (...), y ii) es el principio tributario por antonomasia, base de la cual derivan los demás principios” (2006:173).

La relevancia de este principio se resalta también por García Novoa para quien “erigir la capacidad contributiva como expresión de la justicia tributaria y convertirla en límite a la acción del legislador es uno de los mayores logros de la constitucionalización del fenómeno tributario” (2011:80).

En esa línea, Fernández nos recalca que “el principio de capacidad contributiva es la base sobre la cual el Estado puede exigir a los ciudadanos esta participación económica a través de tributos. Un sujeto que carece de capacidad contributiva no puede concurrir a las cargas del Estado” (2006:181). En ese sentido, el autor agrega que:

(...) si se grava sobre hechos que no son reveladores de capacidad contributiva, la ley creadora del tributo estaría impidiendo que el derecho constitucional a la propiedad sobre los bienes se ejerza en armonía con el bien común y vulneraría el principio de igualdad, pues las cargas deben ser soportadas equitativamente por las personas que revelan aptitud de pago de las prestaciones tributarias (Fernández 2006: 183).

El respeto y cumplimiento por el principio de capacidad contributiva como se ha visto, nos aproxima al objetivo de justicia que tanto se anhela en cualquier sociedad regida por un Estado constitucional de Derecho, por lo que su trascendencia debe ser evidente en el diseño de las normas jurídicas tributarias así como en la interpretación que de las mismas realizan por los operadores jurídicos del Estado.

En relación a ello, cuando realicemos el test del principio de proporcionalidad en el capítulo 3, identificaremos que no existe justificación razonable y necesaria para la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR, y que existen agravantes en la interpretación y aplicación de la norma tributaria que causan una afectación mayor a este valioso principio.

b. Principio de igualdad tributaria

Debemos de partir de la idea que la igualdad es un derecho fundamental previsto en el artículo 2 numeral 2 de nuestra Constitución Política de 1993, en el cual se dispone que “toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen raza, sexo, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole”. De ahí que Landa Arroyo señala que la igualdad:

(...) además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, quiere decir que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales, sino que la igualdad solamente es violada cuando dichas discriminaciones están desprovistas de una justificación objetiva y razonable (2006: 43).

Como ya antes se precisó, el principio de capacidad contributiva tiene un reconocimiento implícito en nuestra Constitución Política, al respecto, el mismo encuentra relacionado con el principio de igualdad tributaria, dado que este último “está relacionado con lo que se denomina capacidad contributiva de los sujetos, y en tal sentido es una igualdad que aprecia su aptitud o condición económica para que les sea exigible concurrir al financiamiento de las arcas públicas” (Sevillano 2016: 105).

Agrega la autora que:

“en la medida que el pago de los tributos va a estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes” (Sevillano 2016:105-106).

Sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional del Exp. Nro. 0048-2004-PI/TC se precisa que:

(...) debe existir un adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber; **diferenciación** y **discriminación**. En principio, debe precisarse que la diferenciación está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una **diferenciación** cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una **discriminación** y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable (Expediente N.º 0048-2004-PI/TC, fundamento 62, sombreado nuestro).

Resulta interesante precisar que en la sentencia del Tribunal Constitucional citada (fundamentos del 65 al 75), se aplica el test (principio) de proporcionalidad utilizado también por la Corte Constitucional de Colombia, dando como resultado para el caso en particular que el establecimiento de la regalía minera no supone una vulneración al principio de igualdad para las empresas del sector minero, dado que por la naturaleza de las actividades económicas del sector es justificado y razonable imponer un pago adicional que permita al Estado peruano enfrentar el agotamiento de nuestros recursos naturales y la afectación al medio ambiente que inevitablemente se ocasiona.

c. Principio de reserva de ley

A criterio del Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Así, mientras que el principio de legalidad en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio, y en cuanto al ejercicio de la potestad tributario al respeto de las disposiciones de la Constitución Política (EXP. N° 2689-2004-AA/TC, fundamentos 18 y 19), por otro lado:

(...) el principio de reserva de ley por el contrario implica una determinación constitucional que impone la regulación solo por ley de ciertas materias. A diferencia de este principio (legalidad), el principio de reserva de ley significa que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración- entre otros- de tributos queda reservado para ser actuada únicamente mediante una ley. (EXP. N° 2689-2004-AA/TC, fundamentos 18 y 19)

Sobre el principio de reserva de ley, Bravo Cucci indica que:

(...) los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o norma de rango análogo. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado (2015:117).

En concordancia con lo anterior, este principio encuentra su manifestación legal para el ámbito que nos interesa en el Código Tributario, en particular en la Norma IV del Título Preliminar. En ese sentido, la creación, modificación o extinción de un tributo así como el establecimiento de su hecho generador, la base de cálculo, tasa aplicable, acreedor, deudor tributario y agente de retención o percepción solo puede ser establecida por ley o decreto legislativo.

Un ejemplo del cumplimiento de este principio lo encontramos en el propio artículo 56 literal e) de la LIR, en el cual encontramos la mayoría de los elementos esenciales del impuesto que señalamos en el punto 1.3.3 del capítulo 1, siendo que la precisión expresa del agente de retención del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos a favor de entidades no domiciliadas la encontramos, si bien no en el propio artículo 56 sí en el artículo 73-A de la LIR, es decir, en otra norma con rango legal, de conformidad con la norma IV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

d. Principio de no confiscatoriedad

Como se ha señalado, el legislador debe tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos al realizar determinadas actividades a fin de diseñar una norma jurídica que tome un indicador real de riqueza en su hipótesis de incidencia. Pero además, el legislador también está limitado a crear tributos de acuerdo a la cantidad efectiva de dinero o patrimonio que afectarán al contribuyente y su derecho de propiedad.

Al respecto, Sotelo acepta que este principio no tiene un concepto jurídico determinado, por lo que debe cotejarse en casos particulares considerando los tipos de tributos y las condiciones de quienes se vean afectados por estos. Así por ejemplo, el mencionado autor precisa que para el caso del principio de no confiscatoriedad y su análisis sobre algún impuesto, se tiene en cuenta criterios tales como el tamaño de la tasa, el periodo de vigencia, la posibilidad de usar créditos por los impuesto pagados, o la composición de bienes que conforman la base de cálculo del impuesto. Agrega también que, el principio de no confiscatoriedad tiene dos facetas siendo la que goza de menor duda o cuestionamiento a la fecha, su faceta cuantitativa (2007: 308 y 321).

Por otro lado, sobre la faceta cualitativa del principio de no confiscatoriedad el Tribunal Constitucional, citando a Hernández Berenguel señala en el Exp. No. 0041-2004-AI/TC que:

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (...) (Exp. No. 0041-2004-AI/TC, fundamento 56).

Asimismo, en otra sentencia se precisó que el principio de no confiscatoriedad cumple dos funciones:

Por un lado “(...) como mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, empezando, desde luego, por el derecho de propiedad, ya que evita que la ley tributaria pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Por otro lado, “tiene también una función institucional. Con su observancia, en efecto, se asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria” (EXP. N° 2727-2002-AA/TC, fundamento 4).

En esa línea, según Danos el principio de no confiscatoriedad:

(...) protege la propiedad tanto en sentido objetivo, atendiendo a la configuración técnica de los tributos, garantizando el sistema económico y social plasmado por la Constitución y en sentido subjetivo, impidiendo que a pesar de que una ley tributaria tenga una técnica correcta, sin embargo pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares (2006: 141).

Como podemos apreciar, nuestro Tribunal Constitucional ha desarrollado todos³² los principios constitucionales listados en el artículo 74 de la Constitución Política, e incluso a reconocido sustento constitucional a un principio de gran relevancia para nuestro ordenamiento, el Principio de Capacidad Contributiva sobre el cual abordaremos más en las siguientes líneas.

2.2 El “branch tax” peruano y la vulneración al Principio de Capacidad Contributiva

Luego de presentar los conceptos básicos vinculados al problema de investigación y tras conocer el contenido del principio de capacidad contributiva, a continuación presentamos la manifestación de la vulneración al principio de capacidad contributiva en la redacción del artículo 56 literal e), asimismo se presentará evidencia de que la vulneración a este principio no es solo abstracta o meramente potencial, sino que dadas las acciones e interpretaciones de la Administración Tributaria, la vulneración en abstracto se convierte en tangible y genera perjuicio económico injustificado.

2.2.1 Afectación económica a las personas jurídicas no domiciliadas y la vulneración al Principio de Capacidad Contributiva

Como ya se ha indicado en este trabajo, el “*branch tax*” es un impuesto a la renta por distribución de dividendos (en nuestro caso distribución ficta) a favor de entidades constituidas en el exterior por parte de sus establecimientos permanentes, en particular para este trabajo, por sucursales domiciliadas en Perú a favor de personas jurídicas no domiciliadas. El gravamen es coherente con la tendencia global de considerar para efectos tributarios que los establecimientos permanentes tienen una personalidad jurídica distinta e independiente de sus matrices en el exterior.

³² Por supuesto que no hemos olvidado que el artículo 74 hace mención al respeto de los derechos fundamentales. No obstante, no desarrollaremos este punto dado que muchos de estos derechos son aplicables a las personas naturales, y este no es un principio tributario en estricto sino un compromiso constitucional del Estado en general, el cual se reafirma en el artículo 74 de la Constitución Política.

En relación con ello, nuestra LIR ha estructurado una serie de ficciones jurídicas que permiten dar coherencia al gravamen indicado, tales como la del artículo 14 de la LIR, de acuerdo al cual la LIR considerará como personas jurídicas entre otros, a “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”.

Ahora bien, resulta válido que el legislador tenga en principio libertad para elegir las técnicas jurídicas que estime más convenientes al diseñar las normas tributarias, a fin de alcanzar los objetivos que se proponga, siempre y cuando sea respetuoso de los límites constitucionales vigentes. Teniendo en cuenta ello, los mecanismos legales utilizados por el legislador no deben vulnerar en su redacción, como en su aplicación los principios constitucionales tributarios tales como el principio de capacidad contributiva.

En tal sentido, corresponde preguntarse ¿Quiénes se ven perjudicados por la potencial vulneración al Principio de Capacidad Contributiva?

Al inicio de este trabajo habíamos adelantado que el universo de contribuyentes afectados por los efectos del artículo 56 de la LIR no era vasto, más aun, considerando el número sucursales registradas ante la Administración Tributaria a la fecha. Tras efectuar una búsqueda en la consulta RUC de SUNAT podemos tener claro que se encuentran registradas y por ende tienen vocación de realizar actividades económicas, entre sucursales de empresas nacionales³³ y de personas jurídicas no domiciliadas (o constituidas en el exterior), cuatrocientos cincuenta y siete sucursales (457).

De dicho universo, con la salvedad de la reserva tributaria respectiva³⁴, podemos dejar constancia que en el año 2018 se programaron 215 verificaciones tributarias a

³³ Aunque no nos extendimos en este punto, no hay ningún impedimento o restricción legal válida para que las empresas nacionales puedan crear sus sucursales a lo largo del país.

³⁴ Sin ánimo de ser redundantes dejamos constancia que la información individualizada presentada en este trabajo es utilizada estrictamente para fines académicos y a fin de reforzar la hipótesis planteada en esta investigación. En ese sentido, solo se tomarán ejemplos puntuales relacionados directamente al impuesto materia de investigación y solo respecto de un periodo.

establecimientos permanentes de los cuales 164 eran sucursales de entidades no domiciliadas, siendo los periodos tributarios objeto de verificación 2013 a 2017³⁵.

La siguiente pregunta lógica sería, ¿dónde identificamos la vulneración al principio de capacidad contributiva?

Al respecto, debemos señalar que aun dentro del ámbito de la ficción jurídica de separación de entidades entre la sucursal y la persona jurídica no domiciliada que establece la LIR, el principio constitucional de capacidad contributiva debe ser respetado en toda norma jurídica tributaria en concordancia con las interpretaciones constitucionales del artículo 74 de la Constitución Política, para lo cual se requiere gravar una manifestación de riqueza que permita identificar la aptitud de un contribuyente de ser pasible de contribuir al erario público. Esto supone que para encontrar la vulneración al principio de capacidad contributiva debemos efectuar un análisis de las disposiciones cuya constitucionalidad se cuestiona.

Ahora bien ¿cuál sería la manifestación de riqueza para el supuesto del artículo 56 literal e) de la LIR? De acuerdo a la estructura de nuestra LIR, la manifestación de riqueza estaría representada por la distribución de dividendos u otras formas de distribución de utilidades. En esa línea, como ya sabemos, es imposible que fácticamente una sucursal o cualquier establecimiento permanente sin personalidad jurídica propia pueda efectuar un reparto de dividendos a favor de su matriz (entidad no domiciliada (constituida en el exterior)). Sin embargo, sí existe un fenómeno que se pretende gravar con impuesto a la renta para el caso de las sucursales y establecimientos permanentes, y es la transferencia o envío dinerario de los beneficios generados en Perú a la entidad constituida en el exterior.

Siguiendo la “*ratio legis*” del gravamen a la distribución de dividendos, y como se ha recalcado en el debate de la Comisión Permanente del Congreso del República de fecha 18 de julio de 2002, lo que se busca gravar en la afectación a la repartición de dividendos es la no reinversión de las utilidades generadas en el país, estableciéndose una tasa combinada entre el impuesto por actividades empresariales (29.5%) y el impuesto por distribución de dividendos (5%) que afecta a todos quienes realizan actividad comercial en el Perú.

³⁵ La lista de los contribuyentes objeto de verificación se brinda en el anexo de este trabajo, ello con el fin de confirmar que al menos de los 215 establecimientos permanentes verificados, 164 se circunscriben a nuestro específico objeto de estudio.

Al respecto, realicemos un esbozo de las situaciones posibles de configurarse en el plano fáctico para quienes son alcanzados por el impuesto a la renta por la obtención de dividendos u otras formas de distribución de utilidades:

GRUPO A.- Personas jurídicas constituidas en el país quienes son agentes de retención por la distribución de dividendos que realicen tras su acuerdo a favor de sus accionistas domiciliados.

Para este grupo de contribuyentes, entiéndase los accionistas domiciliados, el principio de capacidad contributiva es respetado tanto en el plano abstracto en la redacción de las disposiciones tributarias, como en su aplicación por parte de la Administración Tributaria, puesto que no corresponderá efectuar retención de impuesto a la renta si efectivamente no se ha acordado y realizado la distribución de dividendos a favor de estos socios³⁶.

En principio, y salvo controversias que pudieran surgir en el marco de una fiscalización tributaria, el artículo 73-A exige la retención del impuesto cuando el órgano competente se acuerde la distribución de dividendos a favor de sus socios. En concordancia con ello, el artículo 57 de la LIR establece como criterio de imputación de rentas de segunda categoría el que sean percibidas. Lo cual exigirá de acuerdo al artículo 59 de la LIR que la renta se encuentre a disposición del beneficiario. De este modo, se justifica gravar una manifestación de riqueza a favor de los socios de la persona jurídica, la percepción de dividendos.

GRUPO B.- Sucursales de personas jurídicas no domiciliadas que son agentes de retención por la distribución ficta de dividendos que realizan.

Las personas jurídicas no domiciliadas titulares de sucursales en el Perú, por aplicación del artículo 56 literal e) perciben sus “dividendos” en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta de las sucursales (u otros establecimientos permanentes de acuerdo a la redacción original de la ley) que constituyeron en Perú. Al recurrir a la técnica de la ficción jurídica, el legislador renunció a exigir a la Administración Tributaria la verificación de una puesta a disposición

³⁶ Excepto si se trata de personas jurídica domiciliadas en cuyo caso no corresponde la retención, de conformidad con el artículo 73-A de las LIR.

efectiva de los “dividendos” que por mandato de la ley habría distribuido la sucursal de una entidad constituida en el exterior.

En ese sentido, el recurrir a la técnica de la ficción jurídica, ya no se intenta comprobar si: i) la sucursal nunca trasladó los beneficios generados en Perú con destino a la persona jurídica no domiciliada, ii) trasladó un menor o mayor monto al de las utilidades generadas en nuestro país. Este punto trae como consecuencia que se esté gravando a las entidades no domiciliadas por montos superiores a los que podrían considerarse una manifestación de riqueza, es decir mayores a las utilidades efectivamente generadas, pero incluso, desde otro punto de vista, los riesgos de la utilización de la ficción jurídica también abren la puerta a que se destine al exterior montos dinerarios que superen las utilidades efectivamente generadas por las sucursales en nuestro país.

Reiteramos, aun cuando para dotar de coherencia al sistema de impuesto a la renta por distribución de dividendos, el legislador eligió considerar a las sucursales y otros establecimientos permanente como personas jurídicas y así exigirles el cumplimiento de obligaciones formales propias de los contribuyente nacionales, esto no justifica como consecuencia que no interese si efectivamente se realizó esta “distribución de utilidades”.

Dado que por la redacción de nuestra LIR, tampoco sería posible ni física ni jurídicamente esperar un acuerdo de accionistas para el reparto de dividendos, la Administración tributaria tiene la obligación de utilizar las herramientas que el derecho le permite para comprobar que las personas jurídicas no domiciliadas pueden disponer o gozar de las utilidades generadas en Perú, y no vaya a ser que decidieran invertir en nuestro país el dinero generado, o simplemente arrastran pérdidas de ejercicios anteriores.

2.2.2 Criterios de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal que agravan la vulneración al principio de capacidad contributiva

En el marco de la interpretación y aplicación normativa por parte de los operadores jurídicos del artículo 56 literal e) de la LIR, entiéndase Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, existe una interpretación jurídica que aleja las consecuencias jurídicas del mencionado artículo del respeto del principio de capacidad contributiva, siendo el objeto de dicha interpretación la composición de la base imponible del impuesto a la renta por la distribución ficta de dividendos.

Antes de profundizar en este argumento, debemos indicar que como consecuencia de la utilización de la técnica de la ficción jurídica, y la falta de verificación del envío o reparto de los dividendos o utilidades efectiva al exterior, el legislador decidió construir la base imponible del impuesto a la renta por distribución ficta de dividendos de modo particular, así: el monto de la distribución de dividendos equivale la renta neta de la sucursal incrementada por los intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto a la renta empresarial pagado.

FIGURA 3: Composición de la base imponible de acuerdo a SUNAT

Utilidad contable antes del Impuesto	845 372,00
Adiciones	171 591,00
Deducciones	
RENTA NETA DE LA SUCURSAL	1 016 963,00
MAS: (Conceptos obtenidos por la sucursal)	
Intereses Exonerados	-
Dividendos	-
Otras formas de distribución	-
MENOS:	
Impuesto a la Renta pagado por la sucursal	- 13 738,00
Pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores	-
BASE DE CÁLCULO	1 003 225,00
Retención 4,1%	41 132,00
Retención Declarada y Pagada	1314,00
OMISIÓN	39 818,00

(Gráfico extraído de la RTF N° 02748-5-2017)

Al respecto, hoy en día no existe consenso acerca de la correcta composición de la base imponible del impuesto a la renta por los dividendos que se consideran distribuidos a entidades constituidas en el exterior tal como regula el artículo 56 literal e) de la LIR, así, por un lado tenemos las interpretaciones de esta disposición jurídica realizadas por los operadores jurídicos del Estado y de otro lado, la defendida por un sector de la doctrina tributaria nacional, la redacción del párrafo del artículo cuya interpretación será materia de análisis es el siguiente:

(...) considerándose como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004, art. 56 literal e.)

Del lado de las interpretaciones de los operadores jurídicos del Estado tenemos las realizadas por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria (en adelante “SUNAT”) y del lado de la doctrina nacional, la más prolija es la de Carlos Moreano Valdivia, para quien la composición de la base imponible, del modo como lo interpreta la Administración vulnera también el principio de capacidad contributiva al no permitir la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores (2016:16-21).

En concreto para la Administración Tributaria³⁷ y el Tribunal Fiscal³⁸ la referencia “renta neta” en el artículo 56 literal e) de la LIR permite concluir que para determinar la base imponible del impuesto a la renta allí regulado solo debe considerarse las utilidades generadas en el ejercicio, sin considerar las deducciones por pérdidas que se arrastren de ejercicios previos.

La referida interpretación, negar la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores para la obtención de la base imponible por la distribución ficta de dividendos, trae como consecuencia que aun cuando las sucursales que se establecen en nuestro país tengan pérdidas por tres ejercicios seguidos, en un cuarto ejercicio que generaron rentas deban tributar por esos dividendos recién generados, sin considerar las pérdidas previas y a diferencia de lo que sí se permite en los demás casos de distribución de dividendos de la LIR.

A modo de ejemplo, veamos numéricamente qué supone la no deducción de pérdidas de ejercicios anteriores de la base imponible del impuesto:

³⁷ Mediante el Informe N° 066-2014-SUNAT/4B0000 respecto a los alcances del artículo 56 literal e) de la LIR.

³⁸ En las Resoluciones N° 02748-5-2017 y N° 06375-3-2018.

FIGURA 4: Comparación de base imponible y tributo

MARZO 2014	IMPORTE S/.		
	SEGUN CONTRIBUYENTE	SEGUN SUNAT	REPARO
Utilidad contable antes del Impuesto	845 372,00	845 372,00	0,00
Adiciones	171 591,00	171 591,00	0,00
Deducciones			0,00
RENTA NETA DE LA SUCURSAL	1 016 963,00	1 016 963,00	0,00
MAS: (Conceptos obtenidos por la sucursal)			
Intereses Exonerados		-	-
Dividendos		-	-
Otras formas de distribución		-	-
MENOS:			
Impuesto a la Renta pagado por la sucursal	- 13 738,00	- 13 738,00	0,00
Pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores	- 971 169,00	-	971 169,00
BASE DE CÁLCULO	32 056,00	1 003 225,00	971 169,00
Retención 4,1%	1 314,00	41 132,00	39 818,00
Retención Declarada y Pagada	1 314,00	1314,00	0,00
OMISIÓN	0	39 818,00	39 818,00

(Gráfico extraído de la RTF N° 02748-5-2017)

Como se puede apreciar, luego de aplicadas las adiciones³⁹ y deducciones⁴⁰ se obtiene la renta neta de la sucursal, para el caso en particular, no hay dividendos⁴¹ o intereses exonerados⁴² que agregar a la base imponible. Se resta el impuesto a la renta de tercera categoría pagado por la sucursal⁴³; sin embargo la gran diferencia entre la determinación efectuada por el contribuyente y la Administración Tributaria se encuentra en la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores para la conformación de la base de cálculo del impuesto. Supuestos como el mostrado no son aislados y se pueden verificar en diversos casos.

De este modo, además de no gravarse una manifestación de riqueza a las personas jurídicas no domiciliadas que respete el principio de capacidad contributiva, la situación económica de estos contribuyentes se agrava con la interpretación y aplicación que del artículo 56 literal e) de la LIR realizan la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

2.3 Objetivos estatales y sustento constitucional del uso de la ficción jurídica en el “branch tax peruano”

Ahora que conocemos en qué consiste la vulneración al principio de capacidad contributiva planteada, y de modo previo a la resolución del conflicto de principios constitucionales mediante la aplicación del principio de proporcionalidad, presentamos

³⁹ Casilla 103 del PDT del impuesto a la renta anual

⁴⁰ Casilla 105 del PDT del impuesto a la renta anual.

⁴¹ Casilla 551 del PDT del impuesto a la renta anual.

⁴² Casilla 552 del PDT del impuesto a la renta anual.

⁴³ Casilla 113 del PDT del impuesto a la renta anual.

el objetivo y sustento constitucional detrás de la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR.

El denominado “*branch tax*” peruano, así como el impuesto a la renta regular que grava a distribución de utilidades, tal y como se señaló en la décimo tercera sesión de la Comisión Permanente del Congreso de la República con fecha 18 de julio de 2002 , gravan riqueza solo si no se reinvierte en el país. No obstante los antecedentes a la publicación de la ley 27804 no fundamentan la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR ya hemos sostenido que dada la falta de herramientas de control de las operaciones entre residentes y no residentes en el año 2003, a fin de luchar contra la potencial evasión tributaria y simplificar las labores de la Administración Tributaria se utilizó una ficción jurídica para la verificación de un hecho imponible, “reparto de dividendos”.

2.3.1 La lucha contra la evasión tributaria

Pese a ello, dada las finalidades clásicas de utilización de la ficción jurídica señaladas por Pérez de Ayala y citadas por Bravo Cucci en el capítulo previo, y la falta de mecanismos de recopilación de información en el año 2003, podemos razonablemente atribuir como finalidad perseguida por el legislador la lucha contra la evasión tributaria.

¿Qué entendemos por evasión tributaria? De acuerdo al profesor Héctor Villegas:

(...) la evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales (Villegas 2005: 538).

En el caso concreto de análisis, luchar contra la evasión tributaria o fiscal supondría una acción estatal en el ejercicio de la potestad tributaria que permita prevenir o evitar actos de evasión vinculadas a la transferencia de dividendos, u otras formas de distribución de utilidades por parte de las sucursales a favor de las personas jurídicas del exterior de las que dependen sin que este hecho sea declarado ante la Administración Tributaria peruana y omitiendo el pago de cualquier tributo ante esta situación.

Resulta importante recordar que en el año 2003 ni siquiera estaba aún en vigencia la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía - Ley N° 28194, la cual creó el impuesto a las transacciones financieras, el cual ha permitido a Administración Tributaria ampliar su capacidad de fiscalización de las operaciones económicas de los contribuyentes, y que cobra particular relevancia cuando nos referimos a operaciones entre personas domiciliadas y personas no domiciliadas.

Ahora bien, podemos afirmar que de modo complementario a la lucha contra la evasión tributaria, el legislador buscó asegurar el cumplimiento efectivo de las obligaciones sustanciales y formales por parte de las personas jurídicas no domiciliadas a través de un mecanismo simple, situación que para el año 2003 le resultaba más complicada para la Administración Tributaria que en el presente.

Por supuesto que la ficción jurídica podría coadyuvar a la lucha contra la evasión tributaria por parte de las personas jurídicas no domiciliadas, pero este apoyo a la buena causa en realidad es bastante limitado dado que se opta por gravar de modo constante, a partir de una ficción, sobre una base establecida sin pretender no solo verificar el traslado de dividendos o beneficios, sino que no se muestra preocupación por obtener información de las diversas operaciones que las sucursales en el Perú pueden realizar con sus titulares en el exterior, operaciones tales como retorno de capital, mutuos dinerarios, envío dinerario a empresas vinculadas a la personas jurídica titular de la sucursal, u cualquier otra operación que pudiera suponer la generación de renta peruana de cargo de la personas jurídica no domiciliadas.

Lo cierto es que además de la lucha contra la evasión tributaria, el mecanismo de la ficción jurídica resulta de muy práctica y simple aplicación por parte de la Administración Tributaria. Lo único que debe hacer la Administración Tributaria es revisar la declaración jurada anual de la sucursal de la personas jurídica no domiciliada luego de vencida la fecha para su presentación y confirmar si este establecimiento permanente reportó "utilidades", como sabemos esto significa que en realidad pese a los gastos y costos respectivos, hubo ganancia para la sucursal en determinado periodo, y a ello le aplica las reglas de la construcción de la base imponible ya tratadas en el apartado anterior.

2.3.2 Sustento constitucional de la utilización de la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR

En este apartado nos preguntamos, ¿qué principios o finalidades subyacen la introducción de la técnica legislativa de la ficción jurídica con la entrada en vigencia de la Ley N° 27804 en el año 2003? Como hemos podido verificar de la revisión del proyecto de Ley N° 3223-2001-CR, Exposición de motivos del proyecto de ley modificatoria del impuesto a la renta, el Dictamen recaído en el proyecto de Ley N° 3223-2001-CR, y la transcripción del debate de la Comisión Permanente del Congreso antes de la publicación de la Ley N° 27804 se constata que no se justificó la utilización de la técnica de la ficción jurídica en la redacción del artículo 56 de la LIR. De modo somero, en el señalado proyecto de ley se hizo mención a la promoción de la inversión como un objetivo a alcanzar con la reforma tributaria del 2003.

A todo esto, ¿cuál es el principio constitucionalmente protegido detrás de la lucha contra la evasión tributaria?

El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto en el EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, en el cual se cuestionaba la aplicación del régimen de percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV) pese a que se creó como un mecanismo para la lucha contra la evasión fiscal.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en dicha sentencia contextualiza unos de los problemas que aqueja al Perú:

La presente causa a la que podría denominarse Tributación contra Evasión, pone en evidencia uno de los grandes problemas que ha venido aquejando a nuestro país en los últimos años: las consecuencias de los altos índices de la economía informal. Esto es, aquella que se desarrolla a espaldas del fisco y, por ende, de la sociedad (EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, fundamento 28).

En tal caso, la Administración Tributaria, agrega como objetivos legítimos perseguidos con la creación del régimen de percepciones:

a) Generación de una fuente de información oportuna que permite contrastar, en el menor plazo posible, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes involucrados;

- b) Detección oportuna del incumplimiento tributario de los sujetos que han efectuado importación de bienes y han estado sujetos a las percepciones del impuesto;
- c) Asegurar el pago de la obligación tributaria que generan las operaciones sujetas a control, a través del cobro anticipado de un porcentaje del importe que genera la operación de venta;
- d) Evitar que las deudas tributarias autodeclaradas por el mismo importador, informadas por el cliente del importador o determinadas por SUNAT, queden impagas, y
- e) Evitar que el incumplimiento tributario, especialmente el que se refiere al no pago del Impuesto General a las Ventas por parte de los comerciantes informales, o de aquellos que no cumplen con la obligación, genere competencia desleal contra aquellos que sí cumplen. (EXP. N° 06089-2006-PA/TC, fundamento 30)

La referida sentencia resulta ilustrativa puesto que el Tribunal Constitucional nos da acceso a los objetivos legítimos que para la SUNAT justifican la existencia del régimen de Percepciones y que pueden ser de utilidad para comprender la visión de la Administración Tributaria en mecanismos jurídicos y obligaciones formales vinculadas al cumplimiento de obligaciones tributarias aun cuando fueron creadas y aprobadas por el poder legislativo, como el caso de las percepciones mediante la Ley N° 28053.

Además, podemos identificar tal y como lo realizó el Tribunal en el caso del régimen de percepciones del IGV que, al momento de su creación detrás de utilización de la técnica de la ficción jurídica de reparto de dividendos en el artículo 56 literal e) de la LIR se encuentra el principio de solidaridad. En palabras del Tribunal, este principio:

(...) determina que en este caso en particular el interés público imperante en la lucha contra la evasión fiscal -constatada en concretas actividades con altos índices de informalidad- deba predominar sobre el interés privado de quienes cumplen puntualmente sus obligaciones y también se encuentran afectos. (EXP. N° 06089-2006-PA/TC, fundamento 32).

En cuanto al principio de solidaridad:

(...) este principio puede presentarse no sólo como una exigencia ética, sino como un criterio en el ámbito jurídico-político. Este principio se concretaría, entre otras cosas, en la presencia en los ordenamientos jurídicos de deberes positivos

y entre ellos el deber mismo de solidaridad; y en la existencia de normas y/o sanciones de contenido positivo que premian e incentivan determinadas conductas (Sentencia del EXP. N.º 00004-2010-PI/TC, fundamento 6).

De este modo, en términos de solidaridad se podría justificar una flexibilidad y adaptación de la figura jurídica del impuesto a la renta por distribución de dividendos a favor de personas jurídicas no domiciliadas, justificando en principio que personas jurídicas cumplidoras de sus obligaciones tributarias deban perjudicarse con la ficción al efectuar pagos por distribución de dividendos necesariamente al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual de las sucursales domiciliadas.

2.4 ¿Cómo opera el “*branch tax*” en la legislación comparada de la Alianza del Pacífico?

En esta parte de la investigación presentaremos de modo sucinto la regulación vigente del impuesto a la renta que grava el “*branch tax*” en los países miembros de la Alianza del Pacífico a fin de tener un panorama de las tendencias regulatorias en la región latinoamericana. Se eligió este proceso de integración regional dada las similitudes en política económica que comparten los países que la integran. Chile, Colombia y México comparten con Perú un anhelo por la libre circulación de bienes, capitales y personas. Adicionalmente, Chile y México pertenecen a la OCDE, grupo económico al cual el Perú aspira ingresar, por lo que los objetivos a largo plazo, económicos, sociales y políticos comparten muchas similitudes entre estos países.

2.4.1 Legislación de los países de la Alianza del Pacífico

a. Chile y el impuesto a la renta por los dividendos contabilizados remesados

En el artículo 58 N° 1 de la Ley sobre impuesto a la renta se regula que:

Artículo 58.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

1) Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el **total de las rentas**

atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.

Al respecto, esclareciendo el contenido de la norma señalada Cuevas señala que

La matriz de un establecimiento permanente tributará con el Impuesto Adicional (impuesto final para contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile) sólo por las rentas que sean retiradas del EP o remesadas por este, ello de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 58, N°1, de la LIR, siempre que correspondan a rentas de fuente chilena (2010:22).

Tenemos entonces que a este impuesto se le denominó Impuesto Adicional y grava solo a las matrices de establecimientos permanentes, por las rentas que les correspondan que deban remesar al exterior retirarse.

Ahora bien conozcamos un poco más sobre la estructura del impuesto adicional de la mano de los claros apuntes de Víctor Villalón a partir de la lectura del artículo 58.1:

a.- Sujeto pasivo del impuesto:

Las personas naturales extranjeras que carezcan de domicilio y residencia en el país y las personas jurídicas extranjeras.

b.- Renta afecta:

Los retiros efectivamente imputados al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar el EP en Chile, determinado al cierre del año o período respectivo, o FUT Definitivo. Si el retiro resulta imputado a Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), también determinado al término del ejercicio, no se devenga el Impuesto ni dichos retiros quedan en calidad de retiros en exceso (...)

d.- Base imponible:

El retiro en cuestión constituye la renta afecta pero no necesariamente es la base imponible del Impuesto. Al igual que el caso de los dividendos y retiros sin EP, para arribar a ésta se debe sumar cuando corresponda el incremento por el crédito de primera categoría en la forma establecida por el inciso segundo del Art. 58 de la L.I.R (2011:13-14) (negrita nuestro).

La base imponible de este impuesto adicional se conforma por el total de “rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas”. ¿Cómo se determina esas rentas atribuibles? Para ello debemos señalar que en el sistema tributario chileno, en los años 80’s se creó el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) el cual “es un libro de control que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría⁴⁴, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables⁴⁵, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenga participación” (SII de Chile)⁴⁶.

Si bien de acuerdo a la Ley 20.780 de 2014, a contar del 01.01.2017, los contribuyentes que declaren rentas de primera categoría quedaron sujetos al nuevo artículo 14 ya sea letra A) o B) motivo por el cual los registros en este libro FUT⁴⁷ y sus instrucciones que lo normaban, operaron hasta el 31.12.2016; al día de hoy, si bien la estructura de la información es distinta, la información que se solicita presentar es sustancialmente la misma. Y es que gracias a ese sistema extracontable de recopilación de información, el Estado chileno podía tener un control de los dividendos que se distribuían o remesaban y aquellos que permanecían en la caja de las empresas, conforme al artículo 14 de su ley del impuesto sobre la renta. Teniendo en cuenta ello no es de sorprender que el Estado chileno no requiera recurrir a una técnica como la ficción jurídica para determinar el nacimiento de la obligación tributario por “distribución de dividendos” a entidades constituidas en el exterior por parte de los establecimientos permanentes.

Ahora bien, no es propósito de este trabajo explicar el completo funcionamiento de esta herramienta tributario como es el FUT, sin embargo, como sistema de recopilación de información de la Administración tributaria de Chile, podemos resaltar que en el sistema tributario chileno, y en lo que concierne al impuesto adicional existe una diferencia entre las normas del devengo y el sistema de retención en Chile, así como explica Villalón:

“(…) El sistema de retención afecta al denominado “agente retenedor” mientras que las normas de devengo del Impuesto (las modalidades del impuesto) afectan al beneficiario de la renta, lo que se hace evidente en el caso de los

⁴⁴ El equivalente a la generación de rentas empresariales de tercera categoría en el Perú.

⁴⁵ Con respecto a las anotaciones que considera el FUT, se encuentran, entre otras, la renta líquida imponible, participaciones y dividendos percibidos y retiros o distribución de dividendos. http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0665.htm

⁴⁶ Ver en: http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0665.htm

⁴⁷ Hoy en día existe el Saldo total de Utilidades Tributables (STUT). http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/declaraciones_juradas/001_007_7121.htm

retiros obtenidos con EP, aun cuando uno y otro poseen la misma personalidad jurídica (2011:15).

Entonces cabe preguntarnos, ¿cuándo se devenga este impuesto adicional? como bien precisa Villalón, “el Impuesto se devenga cuando los retiros resulten imputados al FUT que debe llevar el EP, (...) ésta evaluación y consecuente imputación ocurre al 31 de diciembre, luego de haberse efectuado al FUT los agregados y deducciones (...)” (2011:15).

La determinación del monto final a tributar se realiza al 31 de diciembre del periodo tributario, pero, el cálculo del impuesto a pagar teniendo en consideración los créditos del impuesto a la renta primera categoría o la actualización del valor de los dividendos no distribuidos en años previos depende del registro histórico del FUT, particularidad propia del sistema tributario chileno.

Ahora, la Administración tributaria chilena no se basa solo en la declaración efectuada por la sucursal en Chile y el registro FUT para confirmar el monto del dinero que se habría remesado a la matriz extranjera, así, es importante destacar que la casa matriz extranjera también se encuentra obligada a presentar ante la Administración Chilena una declaración jurada anual, ello de acuerdo al artículo 14 de su Ley sobre el impuesto a la renta que dispone:

Los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del artículo 58 número 1 y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile(...)(Ley sobre el impuesto a la renta, Artículo 14).

La referencia a contribuyentes del artículo 58.1 nos permite confirmar que la matriz extranjera también está obligada a presentar declaración jurada anual, la cual incluye entre otras, la siguiente información referencial:

FIGURA 5: Declaración jurada anual de la matriz extranjera en legislación de Chile

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del retiro, actualizado en 6%	27.500.000	14.900.000	42.400.000
Incremento de primera categoría	0	3.051.803	3.051.803
Base bruta	27.500.000	17.951.803	45.451.803
Impuesto Adicional 35%	9.625.000	6.283.131	15.908.131
Crédito de primera categoría	0	(3.051.803)	(3.051.803)
Impuesto neto determinado	9.625.000	3.231.328	12.856.328
Menos: Retención sobre retiro, \$12.136.147, actualizada en 6%			12.864.316
Saldo de la declaración			(7.988)

Fuente: Villalón Víctor (2011)

Como vemos el control de la información permite acercarnos más a la realidad y depender menos de figuras jurídicas alejadas de las operaciones reales de las sucursales y sus titulares, personas jurídicas no domiciliadas.

b. Colombia y su Impuesto Especial a la distribución de dividendos

Tras la reforma tributaria introducida por la Ley 1819 del 2016, la regulación de los dividendos, supuestos gravados y tasas sufrió importantes, entre los cuales se encuentra las remesas que destinan los establecimientos permanentes a sus matrices no domiciliadas. Para ello, conviene revisar el artículo 49 del Estatuto Tributario colombiano, iniciando por el artículo 20 numeral 2:

Par. Para propósitos de la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a que se refiere este artículo, los establecimientos permanentes y las sucursales de sociedades extranjeras deberán llevar contabilidad separada en la que se discriminen claramente los ingresos, costos y gastos que les sean atribuibles.

Sin perjuicio del cumplimiento por parte de los obligados al régimen de precios de transferencia de los deberes formales relativos a la declaración informativa y a la documentación comprobatoria, para efectos de lo establecido en este artículo, la contabilidad de los establecimientos permanentes y de las sucursales de sociedades extranjeras deberá estar soportada en un estudio sobre las

funciones, activos, riesgos y personal involucrados en la obtención de las rentas y de las ganancias ocasionales atribuidas a ellos (Estatuto Tributario colombiano, artículo 20 numeral 2).

Esto resulta relevante y se diferencia de lo regulado en el Perú dado que las normas tributarias tiene muy en cuenta la situación de los establecimientos permanentes a efectos de conocer sus movimientos financieros, y es que el acceso a la información de los datos contables de los establecimientos permanentes permite un mejor control de sus operaciones y posibilita gravar los movimientos dinerarios a favor de sus matrices en el extranjero basándose en el criterio del percibido.

Al respecto, el Estatuto Colombiano en su artículo 30 reconoce como dividendos a:

2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior (Estatuto Colombiano, artículo 30).

Asimismo, la determinación del monto de los dividendos debe seguir el siguiente procedimiento:

Art. 49. Determinación de los dividendos y participaciones no gravados.

* -Modificado- Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1 de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, **la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:**

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a. Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b. Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

4. El valor de que trata el numeral 3 de este artículo deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad hasta concurrencia de la utilidad comercial.

5. Si el valor al que se refiere el numeral 3 de este artículo excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquél en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso.

6. El exceso al que se refiere el numeral 5 de este artículo se deberá registrar y controlar en cuentas de orden.

7. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.

Par. 1. Lo dispuesto en el numeral 2 y 5 de este artículo no será aplicable a los excesos de utilidades que provengan de rentas exentas u otras rentas o beneficios tributarios cuyo tratamiento especial no se pueda trasladar a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares por disposición expresa de la ley.

En cuanto a las tasas aplicables para los dividendos distribuidos, extrajimos el texto del Estatuto Colombiano actualizado:

Art. 245. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.

Nota 1. La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será del diez por ciento (10%)⁴⁸.

En Colombia tampoco se utiliza una ficción jurídica para gravar distribución de dividendos a no domiciliados, si no que se busca gravar en función de la distribución efectiva o abono efectivo de los dividendos generados por el establecimiento permanente.

Es más, lo determinante para determinar la existencia de esta percepción de dividendos, es la contabilidad y las declaraciones presentadas por el establecimiento permanente, lo que refleja una confianza por los mecanismos de control de la Administración Tributaria y por su puesto su capacidad fiscalizadora.

c. México y el impuesto a la renta por la percepción de dividendos

En México, de acuerdo a la Ley del impuesto sobre la renta, actualizada mediante DOF 30-11-2016, se dispone que se graven los **dividendos percibidos por accionistas no residentes en México** a una tasa de 10% sobre el monto del dividendo sujeto a distribución, es decir las utilidades generadas y registradas en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

Como se visualizó en el caso de Chile, en México existe un control obligatorio para la distribución y recepción de dividendos de conformidad con el artículo 77 de la Ley Sobre el Impuesto a la Renta sobre todas las personas morales, lo que facilita las labores de fiscalización de la Administración Tributaria, así:

Artículo 77. Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta

⁴⁸ La tasa era antes 35%

Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta.

Nuevamente la implementación de este tipo de canal de control puede facilitar el gravamen a las sucursales y otros establecimientos permanentes en cuanto a las remesas de beneficios que efectúan en favor de entidades constituidas en el exterior y de este modo evitar atribuir ciegamente gravámenes que no representan una manifestación de riqueza distinta o adicional para el inversor extranjero no domiciliado.



CAPÍTULO 3: EVALUACIÓN CONSTITUCIONAL Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

En este capítulo abordaremos el primer aspecto del problema jurídico planteado, la intromisión injustificada en el principio de capacidad contributiva por parte de la técnica jurídica de la ficción en el reparto de dividendos a cargo de sucursales a favor de sociedades constituidas en el exterior. A fin de lograr aplicar este método de ponderación constitucional, explicaremos en primer lugar en qué consiste el mismo, sus fundamentos y cómo se aplica. Posteriormente identificaremos y desarrollaremos los dos principios constitucionalmente protegidos en conflicto y concluiremos con el resultado de la aplicación de este mecanismo constitucional.

3.1 El Principio de Proporcionalidad y la Ponderación

Dada la complejidad de la realidad y los conflictos latentes en la sociedad, es inevitable que en muchas ocasiones, estos legítimos principios constitucionales entren en conflicto en diversos casos particulares.

El profesor español prieto Luis Prieto Sanchís (2001: 214) resume que, en relación al conflicto o antinomia que pudiera encontrarse entre dos principios constitucionales, podemos identificar las siguientes características:

- 1) No existe superposición de los supuestos de hecho de las normas, por lo que es imposible catalogar en abstracto los casos de posible conflicto;
- 2) Dada la naturaleza constitucional de los principios en conflicto y el propio carácter de estos últimos, la antinomia no puede resolverse mediante la declaración de invalidez de alguna de las normas, pero tampoco concibiendo una de ellas como excepción permanente a la otra;
- 3) Cuando en la práctica se produce una de estas contradicciones, la solución puede consistir bien en el triunfo de una de las normas, bien en la búsqueda de una solución que procure satisfacer a ambas, pero sin que pueda pretenderse que en otros casos de conflicto el resultado haya de ser el mismo.

En concordancia con ello, el profesor Elmer Arce comenta que los principios son mandatos que pueden ser superados por otros principios frente a cada caso concreto, en virtud de ello el profesor agrega que los principios con mandatos ilimitados que deben optimizarse. Serían ilimitados dado que pueden ser cumplidos en diversos grados hasta el infinito, y deben optimizarse dado que su cumplimiento debe realizarse de acuerdo a las posibilidades fácticas o jurídicas existentes (2013:199).

Compartimos la visión de los referidos autores en cuanto no existe una solución correcta predeterminada cuando entran en colisión dos principios constitucionales en un caso concreto.

Ahora bien, en esa línea, ¿qué sucede cuando un juez se encuentra ante un caso concreto con razones de sentido contradictorio? ante estos casos Prieto Sanchís afirma que no cabe resolver declarando la invalidez de algunos de los principios ni afirmando que alguno de ellos debe ceder ante el otro como regla general, lo cual no sería posible, pues no existe una jerarquía predeterminada de principios constitucionales. La respuesta ante esta situación la encontramos en la ley de la ponderación, que siguiendo los postulados de Robert Alexy, se enuncia del modo siguiente: “cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción de otro” (2001: 216).

En particular, Guastini, precisa que la ponderación de principios consiste en instituir entre ambos una jerarquía axiológica móvil. Agrega que: i) una jerarquía axiológica es una relación que establece el intérprete de una norma mediante un juicio de valor, atribuyendo a uno de estos principios mayor relevancia (peso) respecto del otro, siendo este último dejado de lado aunque no invalidado, y, por otro lado, ii) una jerarquía móvil supone que la relación de valor establecida es mudable, siendo que dependiendo del caso concreto prevalecerá uno u otro principio que se considere más justo (1999: 44).

Con criterio similar, Prieto Sanchís precisa que, la ponderación tiene como rasgo característico el no permitir alcanzar una respuesta válida para todos los supuestos, sino solo una preferencia relativa en un caso concreto (2001: 216).

Ahora bien, la ponderación como tarea interpretativa de normas es aplicada por los operadores judiciales, por lo que surge la pregunta ¿cómo se debe ponderar? Al respecto, “(...) existen varias teorías normativas que expresa o implícitamente se han planteado como pautas para guiar el procedimiento ponderativo” (Martínez 2007: 237).

Sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional se ha decantado por el desarrollo teórico propuesto por el principio de proporcionalidad, criterio que ha utilizado el Tribunal Constitucional Federal alemán y que ha sido desarrollado por Robert Alexy.

Una vez ubicados en este punto de la investigación debemos puntualizar que la teoría de la ponderación no está libre de críticas y detractores que cuestionan sus postulados, sin embargo, también ha sido comprobado su efectividad, incluso por parte de nuestro propio Tribunal Constitucional, por lo que como:

(...) la mayoría doctrinaria (Alexy, Bernal Pulido, Prieto Sanchiz, Atienza, Moreso) señala, la ponderación puede realizarse en aplicación del Principio de Proporcionalidad como método, el cual engloba tres test de análisis para cumplir su máxima: el primero es el de idoneidad; el segundo es el de necesidad, y el tercero es el de ponderación en sentido estricto (Arce 2013: 203).

Dicho esto, y en relación con lo señalado por Robert Alexy, principios son mandatos de optimización, concepción que está estrechamente vinculada con el principio de proporcionalidad (2011:13). Como precisa el profesor Alemán el Principio de proporcionalidad está conformado por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto (2011:13), así:

Estos tres subprincipios expresan en su conjunto la idea de optimización. Los principios como mandatos exigen una optimización respecto de las posibilidades fácticas y jurídicas. Los principios de idoneidad y de necesidad se refieren a la optimización respecto de las posibilidades fácticas. El principio de proporcionalidad en sentido estricto se refiere a la optimización respecto de las posibilidades jurídicas (Alexy 2011:13).

Al respecto, cabe precisar que cuando Robert Alexy denominada mandato de optimización a los principios, dentro de los cuales cataloga a los derechos fundamentales, los diferencia de las reglas, entendidas como normas que ordenan algo de modo definitivo, por lo que si el estado las establece, y estas resultan válidas en su formación así como aplicables, entonces es un mandato definitivo que debe cumplirse, así, las reglas solo ofrecen dos escenarios ante su existencia, se cumplen o no se cumplen (2010:14). A diferencia de estas reglas, “los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas” (Alexy 2010:14), por ello las denomina como

mandatos de optimización, puesto que “pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas” (Alexy 2010:14).

Entonces, ante la pregunta ¿cuál sería el objetivo del principio de proporcionalidad? tenemos que para autores como Grández Castro, el principio o también denominado en su aplicación como test de proporcionalidad, tendría como fin el establecimiento de una relación de preferencia condicionada, así cuando aplicamos este principio reducimos los márgenes que existen para poder limitar el contenido de los derechos fundamentales que como ya se señaló se consideran principios o mandatos de optimización (2001:347).

Antes de presentar la estructura del principio de proporcionalidad debemos precisar que la aplicación de los subprincipios que lo componen tiene carácter preclusivo y cancelatorio, entiéndase por ello para este caso, como un análisis que se divide en etapas, siendo que si tras evaluar una medida, esta no superase el examen de uno de los subprincipios, entonces no sería necesario proseguir con el análisis. Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional, si bien no utiliza la denominación “preclusivo” sí enfatiza que los subprincipios del principio de proporcionalidad son considerados “pasos” que han de emplearse para determinación una infracción a un derecho o principio constitucional (Sentencia del Exp. N° 045-2004-PI/TC, fundamento 33).

Remontándose a los orígenes del principio constitucional en los tribunales alemanes, y enfatizando en el carácter preclusivo y cancelatorio indicado, como bien describe la jurista Luisa Conesa:

En la aplicación del principio de proporcionalidad al caso concreto, el Tribunal Constitucional alemán utiliza un test tripartito —tres niveles desarrollados de manera escalonada, de tal suerte que para continuar al segundo paso es necesario primero haber hecho un pronunciamiento sobre el primero y así sucesivamente—, que evalúa la constitucionalidad de la injerencia estatal en las libertades individuales (2010:355).

En esa línea, al aplicar la herramienta constitucional del principio de proporcionalidad sobre las disposiciones del artículo 56 literal e) de la LIR, si se verifica que esta medida legislativa no supera el análisis de algunos de los subprincipios como el subprincipio de necesidad, concluirá el análisis constitucional de la medida no siendo necesario ni

permitido continuar con el último “paso”, es decir, el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto”, pudiendo catalogarse esta medida como desproporcionada en su afectación a un principio constitucional como el principio de capacidad contributiva. Por otro lado, si una medida logra superar el análisis de los tres subprincipios, podemos considerar que la afectación del derecho o principio por la medida estatal es constitucional y justificada

A continuación detallaremos cada uno de los subprincipios o tests.

3.1.1 El subprincipio de idoneidad

De acuerdo a Bernal, el subprincipio de idoneidad es también conocido como subprincipio de adecuación:

Según esta definición el subprincipio de idoneidad impone dos exigencias a toda medida de intervención en los derechos fundamentales: en primer lugar, que tenga un fin constitucionalmente legítimo, y en segundo término, que sea idónea para fomentar su obtención (Bernal 2014:875).

Un esquema práctico de aplicación de este principio es propuesto por el profesor Arce el cual citamos a continuación:

“Supongamos que el legislador introduce la norma N con el fin de proteger el derecho al honor de las personas (P1). No obstante, N infringe el derecho de la libertad de expresión (P2). Supongamos ahora que N no es idónea para promover P1, empero continúa infringiendo la libertad de expresión.

Por lo demás, N solo será constitucional si la limitación de P2 se puede justificar porque N reporta un beneficio al principio P1” (Arce 2013: 203).

Así podemos identificar dos puntos clave de este subprincipio; por un lado, la medida debe perseguir un fin constitucionalmente legítimo, y por otro lado, esta medida debe alcanzar este fin constitucional, A continuación ahondaremos un poco más sobre estas exigencias

a. Fin constitucionalmente legítimo a la medida legislativa

Carlos Bernal nos brinda precisiones sobre esta exigencia al señalar que hay dos modos de interpretar la legitimidad del fin. Por un lado, el fin que fundamenta la intervención legislativa sobre un derecho fundamental solo puede ser otro derecho fundamental para considerar legítimo⁴⁹. Por otro lado, y para los fines de esta investigación, una segunda interpretación de esta exigencia puede considerar que los fines de las intervenciones legislativas en los derechos fundamentales deben concebirse de modo negativo, entendiéndose cualquier fin legislativo es legítimo a menos que esté prohibido expresa o implícitamente por la Constitución (2014: 878-880).

El sustento para esta segunda interpretación lo podemos encontrar en el principio de libertad de fines de legislador:

La atribución constitucional al Parlamento de la competencia para configurar los derechos fundamentales y para tomar las decisiones más importantes de la vida política implica necesariamente la atribución al parlamento de la facultad de proponerse legítimamente cualquier fin, siempre y cuando no esté prohibido por la Constitución (Bernal 2014:881).

b. La idoneidad o adecuación de la medida

Luego de verificar el cumplimiento de la primera exigencia, Bernal presenta dos reglas a tener en cuenta para la aplicación de esta segunda exigencia.

En primer lugar: “una medida adoptada por una intervención legislativa en un derecho fundamental no es idónea cuando no contribuye de ningún modo a la obtención de su fin inmediato” (Bernal 2014: 913). En segundo lugar y en concordancia con la definición negativa del fin legítimo perseguido por una medida legislativa: “la idoneidad de una medida adoptada por el Parlamento dependerá de que este guarde una relación positiva de cualquier modo, con independencia de su grado de eficacia, rapidez, plenitud y seguridad” (Bernal 2014: 916).

⁴⁹ Se hace referencia los casos más usuales de colisión, cuando se encuentran dos derechos fundamentales, uno como fin legislativo y otro como afectado.

El autor explica que una versión débil del principio de idoneidad es coherente con la competencia legislativa de la que goza el legislador al amparo de la Constitución Política y que le permite estudiar informaciones técnicas, así como evaluar las razones políticas que estime pertinentes para perseguir sus finalidades, pues no debe olvidarse que la Constitución no le exige al legislador el deber de elegir la medida más idónea para conseguir sus fines (2014:917-918).

3.1.2 El subprincipio de necesidad

En este subprincipio, como lo detalla Bernal, se analiza si la medida estatal cumple los siguientes dos requisitos: “(i) Que sea la medida que menos afecte al otro derecho en conflicto (más benigna); y, (ii) que a su vez no exista una medida alternativa de igual grado o idoneidad que cumpla con el fin perseguido” (2014: 932)

El Tribunal Constitucional peruano en el Exp. N° 045-2004-PI/TC, precisa sobre este test que:

(...) ha de analizarse si existen medios alternativos al optado por el legislador que sean menos gravosos, o, al menos, que lo sean en menor intensidad. Se trata del análisis de una relación medio-medio, esto es, de una comparación entre medios; el optado por el legislador y el o los hipotéticos que hubiera podido adoptar para alcanzar el mismo fin. Por esto, el o los medios hipotéticos alternativos han de ser igualmente idóneos. (Sentencia del Exp. N° 045-2004-PI/TC, fundamento 39).

Sobre este subprincipio Martínez, nos ilustra con la obligatoriedad de cumplir tres condiciones: “a) la existencia de varias alternativas para alcanzar el fin establecido, b) que algunas de las alternativas sea menos gravosa, y c) que estas alternativas menos gravosas tengan al menos el mismo grado de idoneidad que la medida enjuiciada” (Martínez 2007: 242).

Unas importantes precisiones también las realiza Bernal, quien detalla que:

(...) en el examen de necesidad debe analizarse si los medios equivalentes tienen por lo menos una idoneidad equivalente a la de la medida legislativa para contribuir a alcanzar el fin inmediato, desde las perspectivas de la eficacia, la temporalidad, la realización del fin y la probabilidad (Bernal 2014:941).

Adicionalmente, y a fin de no caer en errores al realizar el ejercicio de ponderación, debe tenerse en cuenta también que:

(...) la mayor idoneidad de un medio alternativo no es de por sí un dato que implique la carencia de necesidad de la medida legislativa. Para tal efecto es imprescindible, además, que el medio alternativo supere la segunda exigencia del subprincipio de necesidad, es decir, que intervenga con menor intensidad en el derecho fundamental. (Bernal 2014:941)

Resulta importante resaltar que estos medios alternativos a la medida estatal adoptada, en el caso particular las disposiciones de una ley, no requieren ser medidas vigentes sino que incluyen en el abanico de posibilidades a otras medidas, en nuestro caso, disposiciones legales, hipotéticas e idóneas que intervengan o afecten en menor intensidad un derecho o principio constitucional.

3.1.3 El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación

La ponderación o también denominada subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto:

(...) consiste en acreditar que existe un cierto equilibrio entre los beneficios que se obtienen con la medida limitadora o con la conducta de un particular en orden a la protección de un bien constitucional o a la consecución de un fin legítimo, y los daños o lesiones que de dicha medida o conducta se derivan para el ejercicio de un derecho o para la satisfacción de otro bien o valor (Prieto Sanchís 2001: 222).

Al respecto, Elmer Arce precisa que Robert Alexy ha elaborado una fórmula matemática para comparar las afectaciones o intervenciones razonables en los principios, como la fórmula del peso, sin embargo, lo que se requiere es certeza racional desde la argumentación, así, afirmar que un principio es afectado de manera intensa, mediana o leve requiere una mezcla de elementos racionales tales como racionalidad empírica, conocimientos científicos, construcciones doctrinarias, conductas sociales, etc., los cuales nos alejarán de decisiones simplemente subjetivas (2013: 204-205). En ese sentido, teniendo en consideración que en esta investigación alegamos la no

superación del subprincipio de necesidad del principio de proporcionalidad no ahondaremos más en este tercer subprincipio.

A continuación, realizaremos la aplicación del mencionado test en el ámbito del problema de investigación propuesto.

3.2 Aplicación del Principio de Proporcionalidad y el artículo 56 literal e) de la LIR

De modo previo a la aplicación del principio de proporcionalidad, debemos dejar claro cuál es el problema y los principios en conflicto. El problema en cuestión yace en la utilización de una ficción jurídica para determinar el nacimiento de la obligación tributaria de personas jurídicas no domiciliadas y gravarlas con el impuesto a la renta por distribución de dividendos realizada por sucursales.

¿Y cuál es el otro principio constitucional que se vería vulnerado o restringido? Como ya se había adelantado, se trata del principio de capacidad contributiva.

Retomando una cita presentada en el capítulo 1, este principio que regula la potestad de establecer normas jurídicas tributarias (tributos), consiste en que solo pueden ser objeto de imposición, circunstancias reveladoras de capacidad contributiva, la cual, de acuerdo al Tribunal Constitucional en el Exp. N.º 033-2004-AI/TC, fundamento 11 es “(...) la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza”.

Al respecto ¿cómo se habría vulnerado este principio? Para el caso de las personas jurídicas no domiciliadas que reciben rentas fictas por parte de sus sucursales⁵⁰, el principio de capacidad contributiva se afecta en la medida que no se grava una distribución o traslación de beneficios efectivo, sino más bien una operación incierta y en algunos casos inexistentes⁵¹, con lo cual no se grava una manifestación de riqueza derivada de una renta.

⁵⁰ Aunque se ha restringido el ámbito de aplicación de nuestro objeto de estudio, cabe precisar que dicho principio y afectación aplica también para otros tipos de establecimientos permanentes.

⁵¹ Existe una controversia a nivel de doctrina respecto de la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores en la construcción en la base imponible del artículo 56 literal e). Las decisiones del Tribunal Fiscal han llevado a casos en los cuales las sucursales arrastran pérdidas de ejercicios anteriores y sin embargo no los pueden considerar para la determinación de su base imponible por distribución ficta de dividendos. En el capítulo 3 presentaremos algunos ejemplos concretos que agravan la vulneración al principio de capacidad contributiva respecto de las entidades constituidas en el exterior.

Entendemos que la norma tributaria buscó capturar un tipo de riqueza que beneficiaba a inversores extranjeros que elegían la figura de las sucursales y otros establecimientos permanentes para invertir en el Perú, lo cual facilitaba el ingreso y retiro de sus capitales, y que incluso antes de la regulación del gravamen del artículo 56 literal e) no les suponía ningún gasto tributario. Sin embargo, el sistema normativo tributario debe ser respetuoso de los principios constitucionales de su ordenamiento jurídico. Tanto el artículo 7, 14 y 24-A de la LIR han sido diseñados para dar coherencia al gravamen de traslado de beneficios por parte de sucursales a las personas jurídicas no domiciliadas, otorgando a través de una ficción la categoría de persona jurídica a las sucursales para efectos tributarios.

Estas ficciones, no obstante no pueden exceder los parámetros constitucionales como gravar la manifestación de riqueza efectiva en cabeza de las personas jurídicas no domiciliadas.

Anticipamos que de acuerdo a nuestra evaluación, aplicando el principio o test de proporcionalidad, la utilización de una ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR, en esta investigación no superar el subprincipio u test de necesidad.

3.2.1 Aplicación del subprincipio de idoneidad

Como vimos la finalidad perseguida por la utilización de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR en particular en la hipótesis de incidencia tributaria y verificación del hecho imponible, distribución de dividendos, es la lucha contra la evasión tributaria por parte de los inversores extranjeros, personas jurídicas no domiciliadas al transferirse beneficios a libertad y sin reportarlo a SUNAT. Asimismo, se busca asegurar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias en ausencia de canales efectivos de control al momento de su implementación en el año 2003.

Teniendo en cuenta ello, podríamos sostener que la medida resulta idónea⁵² para el fin de su creación, dado que asegura el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de las personas jurídicas no domiciliadas.

⁵² Esta idoneidad es parcial en nuestra opinión, pero preferimos apostar por la siguiente etapa del test para dejar sin dudas que la utilización de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) no superar el test de ponderación.

3.2.2 Aplicación del subprincipio de necesidad

Ahora corresponde determinar si no existe una medida o medidas de igual grado de idoneidad para el fin propuesto que resulten menos lesivas y restrictivas al principio de capacidad contributiva.

Encontramos que sí puede haber más de una alternativa idónea, en la lucha contra la evasión fiscal que están vigentes y que tornan en injustificada la técnica de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR. En dicho sentido tenemos:

a. En primer lugar, se requiere unas modificaciones normativas que afecten solo a las partes involucrada en el impuesto a la renta objeto de estudio. Así, la redacción del artículo 56 literal e) debe hacer referencia a la “distribución efectiva de los dividendos” a favor de los titulares de los establecimientos permanentes, siendo que el momento de nacimiento de la obligación tributaria ya no sería a la fecha del vencimiento de presentación de la declaración jurada anual si no la fecha efectiva de distribución. Para ello, además, se debe señalar en la LIR que la matriz del exterior tiene la obligación de declarar a través de un PDT anual, que se debe habilitar para este propósito exclusivamente, las percepciones de dividendo o utilidades que reciba de su establecimiento permanente durante el año, esto se asemejaría al vigente artículo 14 de la Ley sobre el Impuesto a la renta vigente en Chile. Asimismo, se debe exigir la presentación mensual del PDT 617 a los establecimientos permanentes informando los dividendos que hubiere recibido de parte de sucursal en Perú. Estas disposiciones se pueden incluir en un solo cuerpo normativo que modifique la LIR y establezca estas dos nuevas obligaciones, la declaración jurada anual de la matriz y las declaraciones mensuales de las sucursales o establecimientos permanentes.

Adicionalmente, como complemento a la medida propuesta, lo cual además no se regularía a nivel legal ni reglamentario, sino como parte de una estrategia sugerida a la Administración Tributaria, sería incluir en la pregunta de la Declaración Jurada Anual de la matriz no domiciliada una expresión tal como:

“¿Usted recibió dividendos o utilidades por parte de su establecimiento permanente “X” por medios bancarios o no bancarios en el transcurso del periodo tributario y?”

A la inversa se puede plantear una pregunta similar a los establecimientos permanentes en cada uno de los PDT mensuales que presente.

En ese sentido, los 215 establecimientos permanentes y de ellos las 164 sucursales de personas jurídicas del exterior se verían compelidas a manifestar la realidad de la transferencia o no de utilidades. Esa pequeña exigencia permitirá a la Administración Tributaria, proyectar cuales son las matrices que por años consecutivos reportan no haber recibido dividendos, y dado que el universo de estas sucursales y establecimientos permanentes es relativamente pequeño, será posible enfocar las labores de fiscalización sobre sucursales y establecimientos permanentes específicas que no demandarán recursos exorbitantes. Es decir, la obligación creada a la matriz, para estos efectos personas jurídica no domiciliada, permitirá a la Administración Tributaria disponer de una base de datos que le facilite la gestión de riesgo de modo más eficiente.

Ahora bien, cómo esta medida permitiría luchar contra la evasión tributaria, bueno, en primer lugar no podemos afirmar que todas las personas jurídicas no domiciliadas son evasoras, eso sería una afirmación sin fundamento, incluso los sectores con mayores índices de evasión como el rubro de restaurantes, hoteles y comercios no son sectores donde la evasión sea de 100%, por lo que no es posible afirmar que todas las personas jurídicas no domiciliadas se convertirán en evasores con la eliminación de la técnica de la ficción jurídica. En segundo lugar, existe un estudio de la Universidad de Standford acerca del uso de la psicología social para incrementar el cumplimiento tributario, así Bankman señala que:

Apelando a la moralidad, si a un trabajador independiente se le pregunta desde el inicio de la realización de su declaración jurada anual, si puede jurar que se someterá a las consecuencias reguladas en las normas pertinentes, si omite declarar la existencia de un empleador o de clientes distintos a los que vaya a presentar, este pregunta de entrada puede disuadir al contribuyente de recurrir a la mentira al momento de efectuar sus declaraciones juradas (2015: 463-470).

La propuesta de modificación normativa es totalmente viable y no supone gastos relevantes para la Administración Tributaria, además que genera las condiciones para una mejor gestión del riesgo de incumplimiento y control de la evasión tributaria potencial de partes de las personas jurídicas no domiciliadas con sucursales en el Perú.

Sobre este punto, la propuesta del presente trabajo va dirigida a las matrices de sucursales, dado que como se explicó su establecimiento permanente está asentado en nuestro país con vocación de permanencia.

En ese sentido, al grabar los dividendos efectivamente distribuidos o en específico repatriados de la sucursal a su matriz en el exterior, respetaríamos el principio de capacidad contributiva, a su vez, garantizamos la lucha contra la evasión tributaria al exigir a los contribuyente no domiciliados remitir información de estos “dividendos”, con esto se genera un situación en la cual no revelar la distribución de dividendos implicaría comprometer a una mentira tanto a la sucursal como el no domiciliado, contribuyentes plenamente identificables y que pertenecen a un universo reducido de contribuyentes pasibles de fiscalización tributaria.

b. En segundo lugar, fundamentando en el deber de contribuir y teniendo en cuenta el precedente constitucional de EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, sobre la creación del régimen de percepciones, a través de una ley crear una obligación formal, la cual consistiría en exigir a las sucursales, mantener un porcentaje fijo de las utilidades de cada ejercicio en una cuenta bancaria. Se exigiría un porcentaje fijo a fin de afectar la libre disponibilidad en efectivo de las utilidades de las sucursales, de este modo, cualquier movimiento en esta cuenta bancaria se entenderá como remesada al exterior, salvo prueba en contrario. Entonces, la medida alternativa dos, supone crear una ley de control de reparto de dividendos, que exija la tenencia de un porcentaje fijo, como el 50% de las utilidades de cada ejercicio, luego del cierre del mismo, y que regule una presunción “*uris tantum*” por lo que se admitiría a contrario probar que el dinero que salió de la cuenta bancaria destinada a los dividendos o utilidades no se transfirió al titular, la persona jurídica no domiciliada, ello se puede acreditar con una simple constancia de transferencia, la cual además puede ser corroborada por la propia Administración Tributaria con el reporte del ITF al cual tiene acceso.

Adicionalmente sería importante agregar que ya habiendo presentado la medida idónea, modificando la redacción de la LIR, el contexto normativo ha cambiado considerablemente desde el año 2003, por lo que como complementos a las medidas propuestas cabe señalar que la Administración Tributaria cuenta con herramientas de fiscalización que podrá utilizar selectivamente a partir de la recolección de datos.

La primera herramienta y que ha resultado de gran utilidad a la fecha es la existencia del Impuesto a las Transacciones Extranjeras (ITF) creada mediante la Ley para la

Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía - LEY N° 28194. Gracias a este impuesto, la SUNAT puede tener conocimiento de los movimientos bancarios globales de modo mensual que realizan las sucursales con las personas jurídicas principales no domiciliadas. De este modo cualquier movimiento dinerario realizado a través de entidades del sistema financiero podrá ser detectado y objeto de gravamen.

La segunda herramienta está enmarcada por el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (CAAMMT), al cual el Perú se adscribió y que ha entrado en vigencia en el 2018. Este Convenio permite el intercambio de información financiera y tributaria entre los países que suscribieron el convenio, teniendo en cuenta la intención del Estado peruano de integrar los países de la OCDE, sería recomendable dar mayor uso a los mecanismos de intercambio de información disponibles, considerando además que el universo de sucursales en el Perú es reducido.

Por ende, no se justifica la utilización de la técnica legislativa de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR por existir al menos una medida alternativa que siendo igual de idóneas incide en menor grado en el principio de capacidad contributiva.

CONCLUSIONES:

- Las medidas y técnicas normativas para luchar contra la evasión tributaria, tales como las ficciones jurídicas encuentran respaldo constitucional en el Principio de Solidaridad y el deber de contribuir; sin embargo, se debe respetar en su diseño y aplicación los principios constitucionales tributarios regulados en el artículo 74° de la Constitución Política.
- La utilización de la técnica de la ficción jurídica en la norma dispuesta en el artículo 56 literal e) de la LIR, no supera el test del subprincipio de necesidad al aplicar el principio de proporcionalidad, por lo que se verifica una vulneración constitucional al principio de capacidad contributiva, siendo esta última situación agravada por los actuales criterios de interpretación normativa de parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al calcular el monto a tributar de acuerdo señalado artículo de la LIR.
- En el marco de un Estado constitucional como el peruano la utilización de la técnica legislativa de la ficción jurídica en el artículo 56 literal e) de la LIR, lesiona injustificadamente (no proporcionalmente) el principio de capacidad contributiva, siendo que existen medidas alternativas que siendo igual de idóneas (que la técnica de la ficción jurídica para luchar contra la evasión fiscal) vulneran en menor grado el principio de capacidad contributiva. En ese sentido existe un vicio de inconstitucionalidad en el literal e) del artículo 56 de la LIR.

BIBLIOGRAFÍA:

Administración tributaria (SUNAT). Consulta RUC. <https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cti-itmrconsruc/jcrS00Alias>

Aguiló, Josep. (2001). Sobre la constitución del Estado constitucional. *Doxa*. Número 24, pp. 429-457.

Alexy, Robert. (2010). La fórmula del peso. En: Carbonell Miguel y Grández Pedro. *El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo*. Lima: Palestra, pp. 13-36.

Alexy, Robert. (2011). Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Número 91, enero/abril, pp. 11-29.

Alva, Mario. (2016). Agencia, sucursal, matriz, filial y establecimiento permanente: Delimitando conceptos. Blog de Mario Alva Matteucci. Recuperado de http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/10/17/agencia-sucursal-matriz-filial-y-establecimiento-permanente-delimitando-conceptos/#_ftnref16

Arce, Elmer. (2013). *Teoría del Derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Ataliba, Geraldo. (2011). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Ara.

Atienza, Manuel. (2005). Argumentación jurídica y Estado Constitucional. *Derechos, justicia y estado constitucional: Un tributo a Miguel C. Miravet* (pp. 25-34). Valencia: Tirant Lo Blanc.

Bankman, Joseph, Clifford Nass y Joel Slemrod. (2015). Using the 'Smart Return' to Reduce Tax Evasion. Stanford Public Law Working Paper No. 2578432. Recuperado de: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2578432

Bernal, Carlos. (2014). *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Blessing, Peter. (1987). The Branch Tax. *The Tax Lawyer*. Volumen 40, Número 3, (Verano), pp. 587-647. Recuperado de: <https://www.jstor.org/stable/20769168>

Bravo Cucci, Jorge. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Quinta Edición. Lima: Jurista.

Chumbes, Michael y Renzo Saavedra. (2017). *El tratamiento registral de las sucursales en el caso de las personas jurídicas no societarias*. Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Registral. Programa de Segunda Especialidad en Derecho Registral, Lima: PUCP.

Conesa, Luisa. (2010). *La tropicalización del principio de proporcionalidad la experiencia de Colombia y México en el ámbito de igualdad*. Revista de derecho político, Número 77, pp. 349-377.

Covarrubias, Alejandro. (2011). *Análisis e interpretación de las Leyes Fiscales en México: aportes para un modelo teórico*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Cuevas, Alberto. (2010). Establecimientos Permanentes. *Revista de Estudios Tributarios*, Número 1, pp. 37-68. Recuperado de : <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41232/42767>

Danós, Jorge. (2006). "El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". En: Danós, Jorge. *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, pp. 135-167.

Doernberg, Richard. (1989). Legislative Override of income tax treaties: the branch profits tax and congressional arrogation of authority. *The Tax Lawyer*, Volumen 42, Número 2, pp. 173-210. URL: <https://www.jstor.org/stable/20769294>

Essus, Carlos. (2015). *Análisis legal y constitucional de las presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

Fernández, Julio. (2006). La capacidad contributiva. En: Danós, Jorge. *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, pp. 168-196

García, César. (2011). La incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano en la creación y aplicación de normas fiscales. En: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad San Martín de Porres, pp. 59-171.

García, Francisco. (1996). *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid: Tecnos.

Grández, Pedro. (2010). El principio de Proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. En: Carbonell Miguel y Grández Pedro. *El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo*. Lima: Palestra, pp. 337- 376.

Guastini, Riccardo. (1999). "Principios de derecho y discrecionalidad judicial". *Jueces para la democracia*, Nro. 34, pp. 39-46.

Guastini, Riccardo. (2007). "Ponderación: Un análisis de los conflictos entre principios constitucionales". *Palestra del Tribunal Constitucional*, Nro. 8, pp. 631-637.

Hernández, Carmela. (1989). Las presunciones y ficciones en el Derecho Tributario peruano. *Themis*, Nro. 8, pp. 29-30.

Landa, César. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En: Danós, Jorge. *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra, pp. 37-50.

Laroza, Enrique. (2015). *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*. Lima: Gaceta Jurídica, Tomo II.

Martínez, David. (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa*. Madrid: Marcial Pons.

Moreano, Carlos. (2016). Base de cálculo del impuesto a la renta sobre los dividendos de las sucursales: u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas. Lima: *Análisis Tributario*, Vol. XXIX, Nro. 345, octubre, pp. 16-21.

Northcote Sandoval, Cristhian; García Quispe, José Luis y Tambini Ávila, Mónica. (2012). *Manual práctico de la Ley General de Sociedades*. Lima: Instituto Pacífico, Primera Edición.

Pedraza, Luz María y Ramos Gilberto. (2009). Apuntes sobre la progresividad del impuesto a la renta en el Perú: ¿de dónde venimos y hacia dónde vamos?, *Ius Et Veritas*, Nro. 39, pp. 255 – 275.

Pérez, Kelly. (2009). Tratamiento tributario y tratamiento societario de las sucursales en la legislación peruana ¿Convivencia pacífica o diferencias irreconciliables entre ambas regulaciones? - Primera Parte. *Derecho & Sociedad*, Nro. 33, pp. 97-105.

Prieto, Luis. (2001). Neoconstitucionalismo y ponderación judicial. *Anuario de la Facultad de derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Nro. 5, pp. 201-228.

Rabines, Milagros. (2016) *Algunos aspectos del establecimiento de sucursales de empresas extranjeras en el Perú*. Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Derecho Empresarial. Escuela de Posgrado, Universidad de Lima.

Rosas, Ricardo. (2008). Nueva Ley General de Aduanas: La Obligación tributaria Aduanera, Centro de Estudios tributarios, *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Universidad San Martín de Porres Tax Law Review, Año N° 2, N° 10.

Rubio, Marcial. (2009). El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Lima: PUCP. Fondo Editorial, 2009, 10ma. Edición.

Sevillano, Sandra. (2016). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

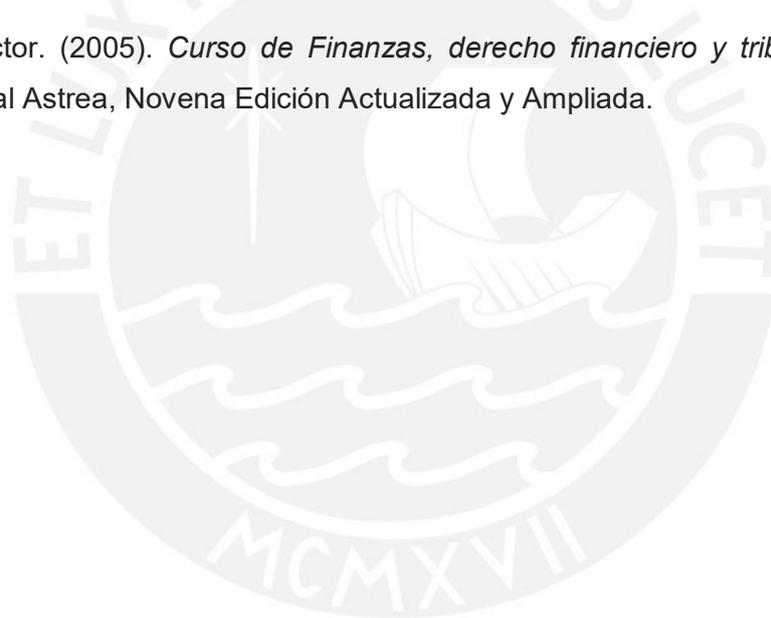
Sotelo, Eduardo. (2007). Notas sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria". *Derecho & Sociedad*, Nro. 29, pp. 307-322.

Sotomayor, Marco. (2016). *Presunción y ficción legal en materia tributaria como mecanismo para evitar la elusión fiscal: análisis de los principales casos de impuesto a la renta en la legislación ecuatoriana*. Trabajo de disertación para la obtención del título de abogado. Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho, Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

Valdés, Ramón. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Depalma: Buenos Aires, Temis: Santa Fé de Bogotá, Marcial Pons: Madrid. Segunda Edición.

Villalón, Víctor. (2011). Tributación internacional, tributación de no residentes, el impuesto adicional a la renta, tributación de las utilidades: retiros con E.P. *Revista de Estudios Tributarios*, Número 4, pp. 9-40. Consultado en: <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41142/42681>

Villegas, Héctor. (2005). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea, Novena Edición Actualizada y Ampliada.



ANEXO 1: Establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas⁵³

	ruc	nombre	descripcion_ciu
1	20482638521	CASTILIAN ENTERPRISE UNION S SUCURSAL PERU	TELECOMUNICACIONES
2	20524194334	FIELD CORE SERVICE SOLUTIONS INTERNATIONAL LLC, SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
3	20289405136	IMPORTADORA SIHI CHILE LTDA.SUC.PERU	VTA. MAY. MAQUINARIA, EQUIPO Y MATER.
4	20551524974	GRUPO MARIÑO OBRAS Y SERVICIOS S.L. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
5	20549235973	INCLAM S.A. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
6	20426893194	SSAB OXELOSUND AB SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
7	20552459670	C.I INVERSIONES DERCA S.A.S SUCURSAL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
8	20553008795	HYTERA MOBILFUNK GMBH SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. MAQUINARIA, EQUIPO Y MATER.
9	20514880752	CNPC INTERNATIONAL (PERU) LTD.; SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
10	20492307298	ACI PROYECTOS S.A.S. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
11	20553360910	EUROCONSULT SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
12	20537248841	COMSA S.A. SUCURSAL EN PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
13	20550412706	ALAUDA INGENIERIA S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL
14	20503028655	TECNICA Y PROYECTOS S.A SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
15	20566422345	REDES Y PROYECTOS DE ENERGIA S.A. EMA. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
16	20544991249	INGENIERIA CIVIL INTERNACIONAL S.A. SUCURSAL DEL PERU EN LIQUIDACION	ACTIV.DE ASESORAMIENTO

⁵³ La presente información no viola la reserva tributaria dado que no brinda información sobre la deuda u obligaciones tributarias sustantivas de los contribuyentes, puede ser obtenida de la consulta RUC y además se presenta con fines estrictamente académicos. Se hace esta salvedad dado que se pudo acceder a la lista de casos objeto de verificación tributaria en el año 2018 al amparo del artículo 56 literal e) de la LIR. Cabe precisar que de las 215 verificaciones tributarias señaladas en la introducción del trabajo, solo 166 correspondían a sucursales de personas jurídicas no domiciliada y son las que se listan.

		INCISA	EMPRESARIAL
17	20101089933	AMERICAN BUREAU OF SHIPPING SUCURS P	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
18	20513643927	SOCIETE INTERNATIONALE DE TELECOMMUNICATIONS AERONAUTIQUES - SUCURSAL CALLAO	TELECOMUNICACIONES
19	20525099718	TECNICAS DE DESALINIZACION DE AGUAS S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
20	20511902208	AGFA - GEVAERT LIMITADA - SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
21	20552793651	FIBTEX S.A.S., SUCURSAL DE PERU	VTA. MAY. PRODUCTOS TEXTILES.
22	20550520002	ALVAC S.A. - SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
23	20548992380	SOLYDER CONSTRUCCIONES GENERALES S.A. SUCURSAL DEL PERU EN LIQUIDACION	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
24	20546265090	GEODATA ENGINEERING S.P.A. EN EL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
25	20552042841	POSITRONICA S.A. SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
26	20549991786	IDOM CONSULTING, ENGINEERING, ARCHITECTURE, S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
27	20536992350	TORRES CAMARA Y CIA DE OBRAS S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
28	20451644972	COPISA CONSTRUCTORA PIRENAICA S.A.- SUCURSAL PERÚ	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
29	20392770934	COMSA INSTALACIONES Y SISTEMAS INDUSTRIALES, S.A. SUCURSAL EN PERÚ	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
30	20538282996	IBT, LLC SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
31	20524978688	SDV ENERGIA E INFRAESTRUCTURA S.L. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
32	20515503316	FICHTNER GMBH & CO. KG SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
33	20451566301	IMESAPI S.A. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
34	20503613574	TWF S.A., SUCURSAL EN EL PERU	ELAB. FRUTAS, LEG. Y HORTALIZAS.
35	20523534590	SAINC INGENIEROS CONSTRUCTORES S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
36	20517736598	HASKONING INTERNATIONAL B.V., SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
37	20501511740	SYNGENTA CROP PROTECTION SA, SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
38	20544223691	COBRA INFRAESTRUCTURAS HIDRAULICAS	ACTIV.DE

		S.A. SUCURSAL DEL PERU	ARQUITECTURA E INGENIERIA
39	20600536975	ITALFERR S.P.A. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
40	20547531362	CORSAN-CORVIAM CONSTRUCCION S.A. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
41	20554360450	LKS INGENIERIA S. COOP - SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
42	20547586931	LOUIS BERGER SAS SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
43	20548389489	TEIGA TMI SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
44	20536060163	ODELGA GMBH SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIV.RELAC. CON SALUD HUMANA
45	20550293936	BAUEN EMPRESA CONSTRUCTORA S.A.U. SUCURSAL EN PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
46	20212149145	EFCO DEL PERU LTD, SUCURSAL	ALQUILER OTROS TIPOS MAQ.Y EQUI. NCP.
47	20549024417	ACCIONA CONSTRUCCION S.A. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
48	20557037285	AXON GROUP LTDA SUCURSAL PERU - AG LTDA SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
49	20557518461	ANDINA TECHNOLOGY PARTNERS, INC SUCURSAL DEL PERU	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.
50	20477830626	ETEK INTERNATIONAL CORPORATION SUCURSAL PERU	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.
51	20600772351	INTERSERVICES CONSULTING SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES DE INFORMATICA.
52	20553736804	GUAMAR S.A SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
53	20536566849	INVESTIGACION Y CONTROL DE CALIDAD S.A. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
54	20563695464	KSS - AVIAMOTORS PAN AM S.A. SUCURSAL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
55	20513358564	ATENTO TELESERVICIOS ESPAÑA S.A. SUCURSAL EN PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
56	20545093830	PRZEDSIĘBIORSTWO WIELOBRANZOWE "OFI" K.A. MICHALISZYN SPOLKA JAWNA SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
57	20507481974	NIPPON KOEI LATIN AMERICA CARIBBEAN CO LTD SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
58	20601089930	IN CONTINU ET SERVICES S.A.S. SUCURSAL DEL PERU	ACTIVIDADES DE IMPRESION.
59	20551442498	AGUSTI Y MASOLIVER S.A. - SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
60	20566144949	INGENIERIA Y ECONOMIA DEL TRANSPORTE S.M.E. M.P., S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL

61	20536715518	ASSIGNIA INFRAESTRUCTURAS, S.A. - SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
62	20552440651	ELECTRONICA DE ELEVADORES S.L., SUCURSAL PERU	FAB. EQUIP. ELEVACION Y MANIPULACION.
63	20112291238	OCEANIC CONTRACTORS INC. SUCURSAL DEL PERU	FAB. TANQUES, DEPOSITOS Y RECIP. METAL.
64	20553062064	INESCO SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
65	20556611204	ORGANIZACION LEVIN DE ARGENTINA SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDAD.DE TIPO SERVICIO NCP
66	20601945330	POMA COLOMBIA S.A.S. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
67	20554306323	SANIMOBEL S.A. SUCURSAL PERU	FAB. OTROS PROD. DE METAL NCP.
68	20520782291	DRAGERWERK AG & CO. KGAA, SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIV.RELAC. CON SALUD HUMANA
69	20563764709	BRITISH COUNCIL SUCURSAL LIMA	ACTIVIDADES OTRAS ASOCIACIONES NCP.
70	20602269630	WSP COLOMBIA S.A.S. SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
71	20546145868	WOLFRAM RESEARCH SOUTH AMERICA LLC SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
72	20550790565	INTEINCO, INSTITUTO TECNICO DE INSPECCION Y CONTROL S.A SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL
73	20547801505	INGENIERIA, PLANIFICACION Y DESARROLLO, S.L. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDAD.DE TIPO SERVICIO NCP
74	20601512794	SYNERGY O2 INTERNATIONAL, INC. SUCURSAL PERU	VTA. MAY. ALIMENTOS, BEBIDAS Y TABACO.
75	20550805937	EASY 2000 S.L. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
76	20520708562	ESPECIALIDADES OFTALMOLOGICAS SOCIEDAD ANONIMA SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
77	20536290916	CONSULTORES ARGENTINOS ASOCIADOS S.A. CADIA - SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDAD.DE TIPO SERVICIO NCP
78	20553622469	VS INGENIERIA Y URBANISMO, SOCIEDAD LIMITADA, SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
79	20512965751	HOERBIGER DE ARGENTINA S.A. SUCURSAL PERU	FAB. DE BOMBAS, COMPRESORAS, GRIFOS.
80	20546343821	CONSTRUCTORA CONSVIAL SL - SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
81	20552088167	CPS INFRAESTRUCTURAS MOVILIDAD Y MEDIO AMBIENTE S.L. SUCURSAL PERÚ	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
82	20543306429	ASESORIAS Y SOLUCIONES INFORMATICAS EMPRESARIALES COLOMBIA LTDA SUCURSAL	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.

		DEL PERU - ASINE COLOMBIA	
83	20504683215	SITA INFORMATION NETWORKING COMPUTING B.V. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES DE INFORMATICA.
84	20102217226	LESTA INC SUCURSAL DEL PERU	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS
85	20293164658	OUTOTEC (FILTERS) OY SUCURSAL PERU	FAB. OTRO TIPO MAQUIN. USO ESPECIAL.
86	20600371071	CENTRO MONTAJES SA SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
87	20600452224	METODO ESTUDIOS CONSULTORES S.L. SURCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL
88	20547564619	NOVO NORDISK PHARMA OPERATIONS A/S, SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
89	20550877504	SOCIEDAD COLOMBIANA DE CONSTRUCCIONES SOCOLCO SAS SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
90	20520621017	COMMSCOPE INTERNATIONAL HOLDINGS, LLC SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
91	20512732811	GHESA INGENIERIA Y TECNOLOGIA S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
92	20545253209	AIDHOS ARQUITEC SAP SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
93	20553707618	ARIDOS DEL JALON S.L - SUCURSAL DEL PERU	EXP. OTRAS MINAS Y CANTERAS NIA.
94	20554579133	OFICINA TECNICA DE ESTUDIOS Y CONTROL DE OBRAS S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
95	20345778382	CGG LAND (U.S.) INC. SUCURSAL DEL PERU	INVESTIGACION DE CIENCIAS NATURALES.
96	20546378536	TR CONSTRUYA, S.L.U. SUCURSAL EN EL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
97	20601020786	CAPITAL STRATEGIES PARTNERS A.V. SOCIEDAD ANONIMA SUCURSAL DEL PERU	ADMINISTRACION MERCADOS FINANCIEROS.
98	20536845306	JAGUAR EXPLORATION INC SUCURSAL DEL PERU	EXT. PETROLEO CRUDO Y GAS NATURAL.
99	20523916361	CONHYDRA S.A. E.S.P. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
100	20451664574	PANASONIC AVIONICS CORPORATION, SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
101	20563186314	GEOMETRICA INGENIERIA DE PROYECTOS, SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
102	20600481569	EDUCTRADE S.A. SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
103	20375035767	GREEN FEE INVESTMENT SA-SUCUSAL DEL PERU	ACTIV. INMOBILIARIAS POR RETRIBUCION.
104	20566394465	PERALTA ARQUITECTOS SL, SUCURSAL DEL	ACTIV.DE

		PERU	ARQUITECTURA E INGENIERIA
105	20547334532	QUALYTEL TELESERVICES SAU SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDAD.DE TIPO SERVICIO NCP
106	20548931321	PLANHO CONSULTORES S.L.P SUCURSAL EN PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
107	20600212541	HISPANICA DE CALDERERIA SUCURSAL PERU	FAB. TANQUES, DEPOSITOS Y RECIP. METAL.
108	20521230623	TACA INTERNATIONAL AIRLINES SA - SUCURSAL PERU	TRANSPORTE REGULAR VIA AEREA.
109	20566350760	PEYCO,PROYECTOS,ESTUDIOS Y CONSTRUCCIONES S.A. SUCURSAL EN EL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
110	20562888218	ALAVA INGENIEROS S.A., SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
111	20537666171	ONMOBILE LIMITED, SUCURSAL PERUANA	TELECOMUNICACIONES
112	20100163391	CES CONSULTING ENGINEERS SALZGITTER GMBH SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
113	20537169207	RIVA SOCIEDAD ANONIMA INMOBILIARIA INDUSTRIAL COMERCIAL FINANCIERA Y AGROPECUARIA SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
114	20602607497	INGENIERIA TECNICA DE TRANSPORTE TRIA S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
115	20514100331	HOMEPRIDE CORP.,SUCURSAL DEL PERU	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS
116	20514051373	ATLANTIC BEARING SERVICES - SUCURSAL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
117	20565376358	TESA TAPE SUCURSAL DEL PERU	FAB. DE FIBRAS SINTETICAS O ARTIFIC.
118	20503145538	LABORATORIOS CRESPAL SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
119	20392895800	MAC JOHNSON CONTROLS COLOMBIA S.A.S. SUCURSAL PERU	VENTA PARTES, PIEZAS, ACCESORIOS.
120	20550979331	OTTO BOCK HEALTHCARE ANDINA S.A.S. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
121	20554651772	TECNO AMBIENTE S.L. SUCURSAL DEL PERU	INVESTIGACION DE CIENCIAS NATURALES.
122	20600007395	PROES CONSULTORES SA SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
123	20546509223	ABX AIR, INC. SUCURSAL DEL PERU	TRANSPORTE REGULAR VIA AEREA.
124	20557498096	CYCASA CANTERAS Y CONSTRUCCIONES S.A. SUCURSAL PERÚ	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
125	20513549157	CONSTRUCCIONES CIVILES S.A. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
126	20601832390	ALFA CO SAS SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE

			ASESORAMIENTO EMPRESARIAL
127	20601450357	CIBERNOS CONSULTING S.A., SUCURSAL DEL PERU	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.
128	20112032640	AGENCIA EFE S.A. SUCURSAL DEL PERU	ACTIVIDADES DE AGENCIAS DE NOTICIAS
129	20538892638	GPYO INGENIERIA Y URBANISMO SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ASESORAMIENTO EMPRESARIAL
130	20536436392	CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS (HOLDINGS) LIMITED - SUCURSAL DEL PERÚ	ED. LIBROS, FOLLETOS Y OTROS.
131	20551535402	ILURCO S.A. DEPOSITOS METALICOS SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
132	20556295281	TABLEROS Y PUENTES S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
133	20419183220	R & Q INGENIERIA S.A. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVID.DE TIPO SERVICIO NCP
134	20557595610	VELNEC SA SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
135	20390756012	SERVICIOS TECNICOS DE INGENIERIA DE CONSULTA-INTGR SUCURSAL DE INTEGRAL S.A.-COLOMBIA	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
136	20508237252	HELEN OF TROY LIMITED-SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. OTROS ENSERES DOMESTICOS.
137	20514140040	MAURICIO HOCHSCHILD INGENIERIA Y SERVICIOS SUCURSAL PERU	VENTA PARTES, PIEZAS, ACCESORIOS.
138	20601120691	PLUS ULTRA LÍNEAS AÉREAS S.A. SUCURSAL PERU	TRANSPORTE REGULAR VIA AEREA.
139	20511505977	SANMAREE PTY LTD; SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. PRODUCTOS TEXTILES.
140	20551156720	INDUSTRIAS METALURGICAS ESGUEVA S.A. SUCURSAL DEL PERU	FAB. DE MAQUINARIA METALURGICA.
141	20537983656	BAC ENGINEERING CONSULTANCY GROUP-SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
142	20535844209	MONTAJES E INGENIERIA ARCE, S.L. - SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
143	20538691578	GEOLOG INTERNATIONAL B.V. SUCURSAL DEL PERU	FAB. PROD. REFINACION DEL PETROLEO.
144	20547810245	TRANSPORTES Y CONSTRUCCIONES BLAS-GON S.A. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
145	20555268182	WINCOR NIXDORF, S.L. SUCURSAL DEL PERU	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.
146	20545767733	NITTA S.A. SUCURSAL EN EL PERU	VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.
147	20555480301	JAN DE NUL N.V. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA

148	20514650161	UNION ELECTRICA SA SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
149	20547252641	CONLEY CONSULTANCE, LTD. SUCURSAL EN PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
150	20392495887	JG INGENIEROS, SOCIEDAD ANONIMA, SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
151	20600509111	CONSTRUCTORA CRD S.A. SUCURSAL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
152	20550705126	HEYMO INGENIERIA S.A. SUCURSAL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
153	20254640876	TRIJET CORPORATION SUCURSAL DEL PERU	VTA. MAY. ALIMENTOS, BEBIDAS Y TABACO.
154	20554090487	NIPPON KAIJI KYOKAI SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDAD.DE TIPO SERVICIO NCP
155	20546167241	CANASUR 21 SL SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
156	20553863237	ARENAS Y ASOCIADOS INGENIERÍA DE DISEÑO S.L.P. SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
157	20566336007	DEISTER S.A. SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES DE INFORMATICA.
158	20600382692	SOCIEDAD ESPAÑOLA DE MONTAJES INDUSTRIALES S.A. SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
159	20522049337	SUTEC SA SUCURSAL DEL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
160	20547853726	SATEC, SISTEMAS AVANZADOS DE TECNOLOGIA S.A., SUCURSAL DEL PERU	OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES NCP.
161	20557144448	ISOTRON S.A.U. SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
162	20548119937	PROYME INGENIERIA Y CONSTRUCCION S.L. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
163	20552857721	EPTISA TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION SA. SUCURSAL DEL PERU	CONSULTORES PROG. Y SUMIN. INFORMATIC.
164	20546198392	MANUEL RODRIGUEZ LEMA S.L. SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.
165	20565619196	DEIMOS SPACE SUCURSAL PERU	ACTIV.DE ARQUITECTURA E INGENIERIA
166	20550459338	CONSTRUCCIONES TABOADA Y RAMOS SL SUCURSAL DEL PERU	CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS.

Fuente: Contenido de tabla extraído de consulta RUC – SUNAT, Nombre o Razón Social “Sucursal”