

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



CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES EN LA INTERPRETACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO POR DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DE SUCURSALES EN EL PAÍS DE ENTIDADES NO DOMICILIADAS

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

Osman Francisco Zevallos Miranda
Código 20152634

Asesora

Silvia Muñoz Salgado

Lima, Perú

Noviembre de 2021

**CONSTITUTIONAL DISPUTES IN THE
INTERPRETATION OF THE TAX BASIS OF
THE TAX FOR THE DISTRIBUTION OF
PROFITS OF BRANCHES IN PERU OF NON-
DOMICILED ENTITIES**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: SITUACIÓN ACTUAL Y ANTECEDENTES	4
1.1 Sucursales y distribución de utilidades desde un punto de vista societario y financiero.....	4
1.2 Marco legal tributario de la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior	8
1.3 Visión histórica del gravamen a la distribución de utilidades.....	12
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN	21
2.1 La interpretación de SUNAT en el Informe 066-2014 SUNAT/4B0000	21
2.2 La interpretación del Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 2874-2017; 3479-8-2018; y otras	25
2.3 Consecuencias de las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal	31
2.3.1 Afectación al principio de Capacidad Contributiva	32
2.3.2 Afectación al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria	36
2.3.3 Afectación al principio de No confiscatoriedad	38
2.3.4 Afectación al principio de igualdad en materia tributaria	42
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES POR PARTE DE SUCURSALES.....	44
3.1 Regulación en Colombia	44
3.2 Regulación en México.....	47
3.3 Regulación en Chile	48
CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN DEL SEGUNDO PÁRRAFO DEL INCISO E) DEL ARTÍCULO 56 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA	50
4.1 La ficción tributaria del Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta	50
4.2 Interpretación histórica de la norma	52

4.3	Interpretación literal de la norma	55
4.4	Interpretación sistemática por ubicación de la norma	58
4.5	Interpretación conforme a la Constitución	61
4.6	Propuesta de interpretación del Art. 56.e de la Ley del Impuesto a la Renta.....	63
	CONCLUSIONES	65
	REFERENCIAS.....	67

RESUMEN

El presente trabajo de investigación aborda la controversia constitucional generada por la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal del Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta que regula la base imponible al impuesto por distribución de utilidades por parte de sucursales en Perú de entidades no domiciliadas.

Tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal consideran que, para establecer la base imponible del impuesto mencionado, la Ley del Impuesto a la Renta prevé una ficción tributaria que no permite considerar las pérdidas de años anteriores, lo cual genera que la entidad no domiciliada deba tributar sobre una distribución de utilidades inexistente cuando aún tiene pérdidas de años anteriores.

Consideramos que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulnera principios constitucionales que le asisten al contribuyente no domiciliado como los Principio Constitucionales de respeto a la Capacidad Contributiva, Reserva de Ley, No Confiscatoriedad e Igualdad en materia tributaria.

Creemos que dentro de la Ley del Impuesto a la Renta es posible encontrar una interpretación que respete los límites constitucionales que impone la Constitución Política del Perú. Así, bajo los métodos de interpretación histórico, literal, sistemático por la ubicación de la norma e interpretación conforme a la constitución creemos que es posible deducir las pérdidas para determinar la base imponible en la determinación del Impuesto a la Renta por distribución de utilidades de sucursales a entidades no domiciliadas.

Adicionalmente, en el desarrollo del trabajo de investigación revisamos el tratamiento tributario que se ha dado al impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales en Perú de entidades no domiciliadas en Colombia, México y Chile, concluyendo que en todos ellos no se ha previsto una base imponible que no considere las pérdidas de años anteriores.

Palabras clave: Sucursal, impuesto a la distribución de utilidades, arrastre de pérdidas, no confiscatoriedad, igualdad tributaria, capacidad contributiva, interpretación conforme a la constitución.

ABSTRACT

This research work approaches the constitutional controversy generated by the interpretations of SUNAT and the Tax Court of the Second Paragraph of Subparagraph e) of the Article 56 of the Income Tax Law that regulates the tax basis of the tax for the dividend's distribution from branches in Peru to no-domiciled head office.

Both SUNAT and the Tax Court consider that in order to establish the taxable base of the tax, the Income Tax Law provides a fiction that does not allow to consider the losses of previous years, which generates in some cases that the non-domiciled entity must pay tax on a profit distribution that does not exist because it still has losses from previous years.

We consider that the interpretation of SUNAT and the Tax Court vulnerates constitutional principles that assist the non-domiciled taxpayer, such as the Constitutional Principles of respect for Tax Capacity, Reserve of Law, Non-Confiscation and Equality in tax matters.

We believe that within the Income Tax Law it is possible to find an interpretation that respects the constitutional limits imposed by the Political Constitution of Peru. Thus, under the interpretation methods of historical, literal, systematic interpretation due to the location of the norm and interpretation in accordance with the constitution, we believe that it is possible to consider losses to determine the tax basis in the determination of Income Tax for branch profits distribution to non-domiciled entities.

Additionally, in the development of this research work we reviewed the tax treatment that has been given to the tax on the distribution of profits by branches in Colombia, Mexico and Chile, concluding that in all of them it has not been forbidden to consider losses from previous years to determinate the basis of the tax.

Keywords: Branch, profit distribution tax, loss carryforward, non-confiscation, tax equality, taxable capacity, interpretation in accordance with the constitution.

INTRODUCCIÓN

Una de las formas en las que los inversionistas del exterior deciden invertir en el país es a través de la formación sucursales con matriz extranjera. Como resulta natural en cualquier tipo de inversión que se plantea a largo plazo, en los primeros años de existencia de la sucursal, esta obtendrá pérdidas pues realiza inversiones mientras desarrollan su negocio y se hace un espacio en el mercado peruano. Luego, con el transcurso de los años, la sucursal esperará recuperar su inversión y obtener resultados positivos.

Como regla general para que los inversionistas puedan recuperar la inversión que realizan al iniciar un negocio y para reflejar que en determinado ejercicio se pueden generar resultados negativos, la Ley del Impuesto a la Renta peruano ha previsto la posibilidad de que los generadores de Rentas Empresariales arrastren pérdidas de ejercicios anteriores para imputarlos a sus resultados positivos en ejercicios futuros, ello con el objetivo de reducir su renta neta y tributar sobre una base financiera (con la limitación temporal que establece la LIR).

Asimismo, cuando se distribuyen utilidades (luego de haber imputado las pérdidas de años anteriores), la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto un impuesto que grava a quienes reciben las utilidades, excepto cuando la distribución se realiza a personas jurídicas domiciliadas en el país.

En el caso de sucursales en Perú de entidades constituidas en el exterior existe una regla particular en cuanto a la distribución de utilidades que realizan para sus matrices del exterior.

Esta regulación particular se encuentra en Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo 179-2004-EF (en adelante la LIR) que regula que las entidades no domiciliadas deben tributar con la tasa de 5% por los utilidades o dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas. Asimismo, en el caso de las sucursales se establece que 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.

Y, en cuanto a la base imponible para el cálculo del impuesto menciona: La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal 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 55° de la LIR (Decreto Supremo 174-2004-EF Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 2004).

Como se indica en el párrafo anterior, la LIR ha regulado expresamente, el momento en que se entienden distribuidas las utilidades a favor de la matriz del exterior de la sucursal en Perú. Asimismo, ha regulado cuál será la base imponible sobre la cual se calculará el Impuesto por distribución de utilidades.

En el presente trabajo de investigación abordamos la controversia generada en cuanto a la base imponible para el cálculo del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior pues existen un Informe de SUNAT y resoluciones del Tribunal Fiscal que han interpretado que para efectos de determinar dicha base de cálculo no se podrá deducir pérdidas de ejercicios anteriores.

Lo interpretación anterior trae como consecuencia que una sucursal en Perú que en determinado ejercicio genera utilidades menores a las pérdidas que viene arrastrando de años anteriores tenga que retener el impuesto por distribución de utilidades pese a que no tiene resultados positivos y sin que tenga un Impuesto a la Renta Empresarial que pagar pues el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores absorbió todas las utilidades del ejercicio corriente.

Partimos en el presente trabajo de investigación de verificar que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal implica una afectación a principios constitucionales pues consideramos que se debería considerar a las pérdidas de ejercicios anteriores para determinar la base imponible.

Al no considerarse el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores para la determinación de la base imponible de la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior, se está reconociendo que existen utilidades por atribuir pese a que no existen resultados positivos, lo que representa un cuestionamiento a la lógica del Impuesto sobre las utilidades.

Consideramos que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulnera principios y derechos que le asisten al contribuyente, en este caso la matriz no domiciliada de la sucursal, pues no está recibiendo ninguna utilidad con lo cual se vulnera el Principio de Capacidad Contributiva, No confiscatoriedad, Reserva de Ley e Igualdad en materia tributaria.

El objetivo del presente trabajo es plantear una interpretación del Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR en cuanto a la determinación de la base imponible para la aplicación del Impuesto por distribución de utilidades por parte de sucursales que se encuentre dentro de los márgenes constitucionales.

CAPÍTULO I: SITUACIÓN ACTUAL Y ANTECEDENTES

De acuerdo a la Ley General de Sociedades, Ley 26887, en adelante LGS, las sucursales pueden ser constituidas por sociedades constituidas en el Perú y por sociedades constituidas en el extranjero. En ambos casos se entiende que las sucursales no son una persona jurídica distinta de su principal, sino que son parte de la misma que se constituye en un lugar distinto con la finalidad de desarrollar alguna actividad dentro de su objeto social.

En el presente trabajo de investigación abordaremos únicamente a las sucursales en el país de cualquier tipo de entidad constituida en el exterior. Así, cuando hagamos referencia a “sucursales” nos estaremos refiriendo a las que son constituidas en Perú por entidades del exterior.

1.1 Sucursales y distribución de utilidades desde un punto de vista societario y financiero.

▪ Marco societario de la sucursal y su distribución de utilidades.

Las sucursales se encuentran reguladas en el Artículo 396 de la LGS. El artículo mencionado indica 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. La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes (Ley N°26887, 1997).

La autora Rabines (2016) indica que 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.

El artículo 397 de la LGS añade que la sociedad principal responde por las obligaciones de la sucursal. Es nulo todo pacto en contrario.

La autora PEREZ señala que para fines societarios puede atribuirse a la sucursal las siguientes características:

- (i) Carece de personería jurídica.
- (ii) Es subordinada a la casa matriz ya que tiene la misma administración central.
- (iii) Goza de cierto grado de independencia funcional.
- (iv) No tiene un patrimonio independiente de la casa matriz.
- (v) Tiene una contabilidad descentralizada momentáneamente, ya que luego consolida sus resultados con la casa matriz.

Como podemos apreciar, societariamente la sucursal no es persona distinta a su matriz, sino que es parte de ella, la sucursal no tiene personería jurídica distinta a la de su principal, tampoco puede asumir obligaciones a título propio pues su matriz se encuentra obligada a asumir por cuenta de ella.

No obstante, lo anterior, para efectos tributarios la sucursal tiene una regulación distinta como explicamos en el título siguiente.

Finalmente, la LGS en su Artículo 403 indica que la sucursal de una sociedad constituida en el exterior se establece por escritura pública inscrita en el Registro de Sucursales de Sociedades del Exterior que debe contener: el certificado de vigencia de la sociedad principal en su país de origen con la constancia de que su pacto social ni su estatuto impiden establecer sucursales en el extranjero; copia del pacto social y del estatuto o de los instrumentos equivalentes en el país de origen; y, el acuerdo de establecer una sucursal en Perú adoptado en el exterior por el órgano competente.

Así, una entidad del exterior puede decidir y constituir una sucursal en Perú para desarrollar alguna actividad vinculada a su objeto social; para ello tendrá que tomar el acuerdo por su órgano competente e inscribir a la nueva sucursal en el Registro de Sucursales de Sociedades Extranjeras en Perú.

En cuanto a la distribución de utilidades por parte de sucursales, la LGS no ha previsto alguna regulación en específico. Sin embargo, entiende que la sucursal no tendría

que tomar un acuerdo para la distribución de utilidades pues no es una entidad jurídica distinta a su principal, y en realidad las utilidades o pérdidas que obtenga la sucursal deben consolidarse con las que obtenga la matriz del exterior.

▪ **Marco Tributario de la sucursal y distribución de utilidades.**

De acuerdo al Artículo 14-B del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 179-2004-EF, en adelante LIR, se considera 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, agrega en el Numeral 1 del mismo artículo, que constituyen establecimientos permanentes, entre otros, las sucursales.

El Artículo 14-B antes indicado fue introducido por el Decreto Legislativo 1424 el 13 de septiembre de 2018, hasta esa fecha no se contaba con una definición a nivel legal de lo que debía entenderse por Establecimiento permanente.

De acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, un establecimiento permanente es todo lugar fijo de negocios mediante el cual una entidad constituida en el exterior realiza actividades en Perú. Así, un establecimiento permanente puede ser una sede de dirección, sucursal, agencia, oficina, fábrica, agencia, entre otros.

Para efectos del presente trabajo de investigación cuando nos refiramos a una sucursal, estaremos haciendo referencia a la sucursal propiamente dicha y a otros tipos de establecimientos permanentes que realicen una actividad gravada en Perú y a partir de ellos obtengan resultados que deban enviar a su principal ubicada en el exterior.

Por su lado, el Artículo 14° de la LIR indica que son contribuyentes del impuesto, entre otros, las personas jurídicas; y agrega que para efectos de la LIR se considera personas jurídicas a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de entidades del exterior.

Como podemos notar, para efectos del Impuesto a la Renta, la sucursal es una personaría jurídica distinta a su principal; así, para efectos tributarios, la sucursal será responsable de tributar, asumiendo derechos y obligaciones tributarias frente a SUNAT.

En resumen, para efectos tributarios, la sucursal tendrá las mismas obligaciones y derechos que una sociedad, salvo en cuanto a que estas últimas tributarán por sus rentas de fuente mundial, mientras que la sucursal tributará solamente por sus rentas de fuente peruana (Decreto Supremo 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 2004, Artículo 7 Inciso e))

Consideramos que las sucursales solamente tributan por sus rentas de fuente peruana pues societariamente no son personas jurídicas independientes de su principal por lo que consolidarán resultados con esta. Así, al regular que las sucursales tributen solamente por sus rentas de fuente peruana se evita que tributen las mismas rentas en dos países distintos. Además, se evita que se grave en Perú rentas que pudieron generarse en otro país y que no tienen ningún tipo de vinculación con la actividad que realiza la sucursal en Perú.

Para efectos del Impuesto a la Renta la LIR ha previsto una regulación específica para la distribución de utilidades por parte de sucursales. Así el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR dispone que:

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.

Le legislación del Impuesto a la Renta ha previsto un momento específico en el que se entenderá distribuidas las utilidades de la sucursal pues como mencionamos en el apartado previo, las sucursales no toman acuerdos sobre la distribución de utilidades.

Por otro lado, en cuanto a la regulación de la base imponible que regula el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR profundizaremos en los siguientes capítulos del presente trabajo de investigación.

1.2 Marco legal tributario de la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior

Como ya mencionamos, la norma bajo análisis es el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR que establece el gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales en Perú de entidades constituidas en el exterior. La Norma antes indicada dispone:

Artículo 56°. - 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 distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal y 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 el artículo anterior.

Para comprender el contenido del mandato legal bajo comentario, consideramos que es posible separarlo en sus componentes. Al respecto diversos autores consideran que las normas tributarias contienen una hipótesis de incidencia tributaria y una regulación sobre la obligación tributaria.

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

Entonces, la hipótesis de norma tributaria, está compuesta por diversos aspectos que deben verificarse en la realidad para que se origine el nacimiento de la obligación tributaria. Los aspectos de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria son el aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal y aspecto personal.

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 actual estatal que da origen al tributo. (Sevillano, 2016, p. 154). Para otros autores como Bravo (2015), que este aspecto designa el 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 (p. 172).

El aspecto personal de la hipótesis de incidencia está referido al conjunto de condiciones y calificaciones referidas al sujeto que se prevé realice la conducta que la norma tributaria pretende afectar. A entender de Ataliba, el aspecto personal o subjetivo, es la cualidad que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. Consiste en una conexión entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas que serán erguidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de ley, en sujetos de la obligación. Es, pues un criterio de indicación de sujetos, que se contiene en la hipótesis de incidencia.

El aspecto espacial, hace referencia al lugar donde deben producirse los hechos gravados, es decir el espacio geográfico donde se producen las rentas.

Finalmente, el aspecto temporal que está referida a establecer el momento en que se entenderá realizado el hecho calificado como gravado.

Teniendo en cuenta los aspectos de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria antes descritos y el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56° de la LIR, que grava la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus principales del exterior, podemos concluir que:

Aspecto material: Generación u obtención de utilidades distribuidas por sucursales constituidas en Perú.

Aspecto personal: De la redacción de la norma se desprende que quienes soportarán la carga del impuesto son las empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que cuenten con una sucursal u otro tipo de establecimiento permanente en Perú.

Aspecto espacial: Si bien lo regulado por el Segundo Párrafo del Artículo 56° Inciso e) de la LIR no indica expresamente el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia, podemos deducir a partir de la lectura de otros artículos de la LIR que las utilidades deben ser distribuidos por sucursales ubicadas en Perú. Por ejemplo, el Artículo 9° de la LIR indica que son renta de fuente peruana los dividendos y cualquier otra forma de utilidades que distribuyan las empresas o sociedades constituidas o establecida en el Perú.

Aspecto temporal: De la redacción de la norma, entendemos que el momento previsto para la generación del hecho imponible es el vencimiento del plazo para la presentación jurada anual del Impuesto a la Renta empresarial de la Sucursal. Así, creemos que la norma ha optado por fijar un momento específico sin considerar si ello ocurre o no en la realidad.

En el análisis del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria debemos precisar que la legislación ha dispuesto que se generará el hecho imponible a partir de una ficción tributaria. Es decir, se ha fijado un momento preciso sin considerar si en la realidad la sucursal distribuye o no las utilidades obtenidas a su matriz.

Respecto a las ficciones jurídicas en derecho tributario podemos anotar que tienen los propósitos de (i) prevenir comportamientos fraudulentos de los contribuyentes y (ii) facilitar el control de la generación de obligaciones tributarias por parte de la Administración Tributaria.

Como mencionamos en el primer punto del presente capítulo, las sucursales no acuerdan la distribución de utilidades pues no son sociedades, es por ello que la norma tributaria prefirió establecer un momento exacto para la generación del hecho imponible a partir de la creación de una realidad jurídica distinta a la real; sin considerar que llegue o no a ocurrir en los hechos.

En el Artículo 56 e) Segundo Párrafo sobre el gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales, podemos afirmar que la obligación tributaria está compuesta por:

- a) Sujeto activo de la obligación: El Gobierno Central, que en este caso recauda a través de SUNAT.
- b) Sujeto pasivo de la obligación: La entidad no domiciliada que tiene una sucursal o establecimiento permanente en Perú. La obligación de tributar se realiza a través del agente de retención que es la sucursal o establecimiento permanente
- c) Base imponible: de acuerdo a la redacción de la norma, la base imponible ... 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.
Sobre la interpretación de este punto profundizaremos en los siguientes capítulos.
- d) Tasa: de acuerdo al Art. 56° la tasa es de 5%.
- e) Forma de pago: vía retención que realiza la sucursal.

De lo expuesto, podemos concluir que la norma que grava la distribución de utilidades por parte de sucursales en el país de entidades del exterior contiene entre su regulación una ficción que se limita al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia de la norma.

1.3 Visión histórica del gravamen a la distribución de utilidades

Consideramos importante realizar un análisis histórico de la evolución del gravamen a las utilidades que generan las sucursales de entidades extranjeras, pues de este modo comprenderemos su origen y cómo ha ido evolucionando en el tiempo.

En el presente análisis partiremos del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF publicado el 14 de abril de 1999 (norma ya derogada) pues hasta ese momento no estaba previsto el gravamen a la distribución de utilidades en general.

Es a partir de las Leyes N° 27513 y N° 27804 que se empieza a gravar la distribución de utilidades en general y se introduce una regulación específica para el gravamen a la distribución de utilidades que realizan las sucursales a sus matrices del exterior.

- **El Texto Único Ordenado de la LIR aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF**

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF (en adelante, el TULO 054-99-EF) fue expedido con el objeto de recoger de manera ordenada diversas modificaciones legales introducidas en el Decreto Legislativo 774 (antigua y ya derogada Ley del Impuesto a la Renta).

Particularmente, en cuanto al gravamen a la distribución de utilidades. El TULO 054-99-EF regulaba lo siguiente:

Artículo 9°: En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

b) Las producidas por capitales, bienes o derechos- incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27° situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Artículo 24: Son rentas de segunda categoría:

h) Las participaciones en utilidades que provengan de partes de fundador, acciones de trabajo y otros títulos que confieran a sus tenedores facultades para intervenir en la administración o en la elección de los administradores o el derecho a participar, directa o indirectamente, en el capital o en los resultados de la entidad emisora, salvo que la empresa hubiera tributado el Impuesto a la Renta de tercera categoría antes del cálculo de estas participaciones.

Artículo 25°: No constituye renta gravable:

Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarán para la determinación de su renta imponible.

La distribución de beneficios o ganancias provenientes de certificados de Fondos Mutuos de Inversión en Valores y Fondos de Inversión, así como de valores representativos de participación emitidos por Patrimonios Fideicomitidos de Sociedades Titulizadoras.

Artículo 30°: Las personas jurídicas constituidas en el país que distribuyan dividendos o utilidades en especie excepto acciones de propia emisión, considerarán como ganancia o pérdida la diferencia que resulte de comparar el valor de mercado y el costo computable de las especies distribuidas.

Este tratamiento se aplicará aun cuando la distribución tenga lugar a raíz de la liquidación de las personas jurídicas que la efectúen.

Como se aprecia, con el D.S. N° 054-99-EF la distribución de utilidades o dividendos no se encontraba afecta el Impuesto a la Renta. Es más, como indica expresamente su Artículo 25°, la distribución de dividendos o utilidades se encontraba inafecta del Impuesto a la Renta.

▪ **La Ley 27513**

La Ley 27513 fue publicada el 28 de agosto de 2001, y modifica el TUO 054-99-EF; entre las modificaciones respecto al gravamen a la distribución de utilidades tenemos:

Artículo 4 de la Ley 27513: Tasa del Impuesto aplicable a contribuyentes domiciliados en el país.

Sustitúyase el Artículo 55° de la Ley por el siguiente texto:

Artículo 55°.- El impuesto que grava las rentas de tercera categoría a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa de 27% sobre su renta neta.

Si el contribuyente distribuye total o parcialmente sus utilidades, aplicará una tasa adicional de 4.1% sobre el monto distribuido. No está comprendido la distribución efectuada en favor de personas jurídicas domiciliadas, salvo en el caso de lo dispuesto en el inciso h) del artículo 55-A.

El pago de la tasa adicional a que se refiere el párrafo anterior tendrá carácter definitivo y no constituirá crédito contra el impuesto. Se considera que las utilidades que se distribuyen corresponden al ejercicio más antiguo en el que se aplicó la tasa de 27%, hasta agotarlas.

El pago de la tasa adicional prevista en este artículo deberá abonarse al Fisco dentro de los plazos establecido en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, excepto en el caso previsto en el inciso d) del Artículo 55-A en el que éste deberá efectuarse dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual.

Artículo 5 de la Ley 27513: Incorporación del Artículo 55-A al TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Artículo 55-A.- Para efecto de lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá que existe distribución de utilidades en cualquiera de los siguientes casos:

d) Cuando las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedad y entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior muestren utilidades al cierre del ejercicio.

Disposición Transitoria

Única. - Las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2001 no estarán afectas a la tasa adicional a la que se refiere el segundo párrafo del Artículo 55° de la Ley entendiéndose que son las primeras en ser distribuidas hasta agotar su importe.

A dichas utilidades no les será de aplicación lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 55-A.

Como notamos, con la Ley N° 27513 publicada el 28 de agosto de 2001, se estableció en el Artículo 55 que los generadores de rentas de tercera categoría estarán sujetos a una tasa de 27% sobre su renta neta empresarial y que, si el contribuyente distribuye total o parcialmente sus utilidades, se aplicará una tasa adicional del 4.1% sobre el monto distribuido. Finalmente se indica que no está comprendida en el gravamen la distribución a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Asimismo, con la Ley N° 27513 se añadió el Art. 55-A al TUO 054-99-EF, que en su inciso d) reguló expresamente cuándo se entiende que existe distribución de utilidades y para el caso de distribución utilidades de sucursales se regula que se entiende que existe distribución cuando muestren utilidades al cierre del ejercicio.

Es importante señalar que hasta la Ley N° 27513 no se había regulado en las normas del Impuesto a la Renta qué debía entenderse por utilidades o por dividendos. Por ello, para llenar de contenido a la norma, resultaba necesario recoger la acepción financiera del término “utilidades” que vendría a ser el resultado positivo producto del desarrollo de las actividades al cierre de un periodo determinado.

Entonces, entendemos que para la Ley N° 27513, las sucursales debían retener el 4.1% de Impuesto a la Renta por distribución de utilidades cuando muestren utilidades al cierre del ejercicio, entendiendo utilidades como el resultado financiero al cierre del ejercicio. De acuerdo a ello, bajo la regulación de la Ley N° 27513 resultaba posible la deducción de pérdidas pues la base de cálculo del impuesto a la distribución de utilidades partía resultado financiero de la sucursal.

La Exposición de Motivos de la Ley N° 27513 hace una referencia muy escueta al cambio normativo de empezar a gravar la distribución de utilidades. La Exposición de Motivos indica que para el 2001 se modificó la tasa del IR de 30% a 20% cuando las empresas efectúen reinversiones para incentivar la inversión pero que la reducción de la tasa no significa menores costos para los inversionistas extranjeros (por lo que no es un incentivo) debido a que la reducción de la tasa en Perú implica que se pague más en el país de origen de la inversión que usualmente tiene una tasa mayor. Así, la Exposición de Motivos de la Ley N° 27513 justifica el cambio normativo en que es necesario revertir la medida de reducción de tasas a fin de permitir la recuperación de recaudación del IR para solventar los gastos del Estado.

▪ **La Ley N° 27804**

La Ley 27804 fue publicada el 2 de agosto de 2002, y modifica el TUO 054-99-EF; entre las modificaciones respecto al gravamen a la distribución de utilidades tenemos:

Artículo 7° Rentas Brutas de segunda categoría.

Sustitúyase el inciso h) e incorpórase el inciso i) del Artículo 24° de la Ley, por los siguientes textos:

h) La atribución de utilidades, rentas o ganancias de capital que se efectúen provenientes de Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, así como Patrimonios Fideicomitidos de Sociedades Titulizadoras, incluyendo las que resultan de la redención o rescate de valores mobiliarios emitidos directamente o a nombre de los citados fondos o patrimonios.

i) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del Artículo 24-A de la Ley.

Artículo 8°.- Definición de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

Incorpórase como Artículo 24°-A de la Ley, el siguiente texto:

Artículo 24°-A.- Para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades:

a) Las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de la Ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Artículo 18°.- Tasas de personas jurídicas no domiciliadas Sustitúyase el Artículo 56° de la Ley, por el siguiente texto:

Artículo 56°.- 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: cuatro punto uno por ciento (4.1%).

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

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES

Primera. - Se derogó el Artículo 55° de la Ley 27513

Segunda. - Dividendos y otras formas de reparto de utilidades alcanzadas por Ley La presente Ley se aplica para los acuerdos de distribuciones de dividendos u otras formas de utilidades que se adopten a partir del 1 de enero de 2003. Se aplica la tasa de 4.1% respecto de todo acuerdo, incluso se refiera al año 2002 u otro anterior.

Tercera- Precisión sobre aplicación de los Artículos 4° y 5° de la Ley N° 27513 en la parte que establece la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Considerando lo dispuesto en la presente Ley y teniendo en cuenta lo expresado en forma específica en la Disposición precedente y en la Única Disposición Transitoria de la Ley N° 27513, precisase que no entrará en vigor lo señalado en los Artículos 4° y 5° de la Ley N° 27513, en lo que concierne a la tasa adicional de cuatro punto uno por ciento (4.1%).

A diferencia de la Ley N° 27513, con la Ley N° 27804 se reguló por primera vez lo que debía entenderse por distribución de dividendos o utilidades para efectos del Impuesto a la Renta. Así, en el nuevo Artículo 24-A se menciona que son dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades las que las personas jurídicas, a que se refiere el Artículo 14 de la LIR, distribuyan entre sus socios, asociados, titulares o personas que las integran. El Artículo 14 del D.S 054-99-EF ya consideraba a las sucursales como personas jurídicas para efectos del Impuesto a la Renta.

Asimismo, mediante la Ley N° 27804 se sustituyó el Artículo 56° de la 054-99-EF que regula las tasas aplicables del Impuesto a la Renta a las personas jurídicas no domiciliadas, fijándose que para el caso de dividendos la tasa será de 4.1%. En este artículo, también se dispuso que, en el caso de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior.

Asimismo, se estableció que 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 de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme el artículo anterior.

Entonces, desde la entrada en vigencia de la Ley N° 27804, en agosto de 2002, se empezó a gravar con mayor precisión en general la distribución de dividendos o

distribución de utilidades y en particular la distribución de utilidades por parte de sucursales en el País a sus matrices del exterior.

La Exposición de motivos de la Ley N° 27804 menciona como fundamento que la Ley N° 27513 estableció la tasa adicional de 4.1% por Impuesto a la Renta pero que ello no era claro acerca de si se trataba de una tasa adicional o de un nuevo tributo; y, resultaba de imposible aplicación debido a la ausencia de normas que definan el contenido del término “utilidades”, es decir no existía una base de cálculo sobre la cual aplicar la tasa adicional.

Adicionalmente, mediante la Tercera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 se precisó que la tasa adicional del 4.1% regulada en la Ley N° 27513 no entrará en vigor. Asimismo, se menciona en el Artículo 24° de la Ley N° 27804 que esta norma (que regula el gravamen a la distribución de utilidades) entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2003.

Finalmente, en cuanto a la aplicación en el tiempo del gravamen a la distribución de dividendos, la Segunda Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27804 indica que la Ley se aplicará a los acuerdos de distribución de dividendos u otra forma utilidades que se adopten a partir de 1 de enero de 2003. Se aplica la tasa de 4.1% respecto de todo acuerdo, incluso se refiera al año 2002 u otro anterior.

Entonces, recién con la Ley N° 27804 se empezó a gravar los dividendos o distribución de utilidades en el Perú pues la Ley N° 27513 no entró en vigencia por las deficiencias normativas que tenía.

▪ **El Decreto Legislativo N° 1424**

El Decreto Legislativo N° 1424 fue publicado el 13 de septiembre de 2018 e introdujo una modificación al segundo párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR:

Artículo 56

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.

Como se podrá notar, la modificación introducida al Artículo 56 e) de la LIR se hizo acerca de que las sucursales en Perú también podían ser de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior y no solamente de personas jurídicas. Esta aclaración se hizo en todos los artículos de la LIR que mencionaban a las sucursales. De acuerdo a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1424 el cambio normativo solamente adecuó la redacción de cada artículo a las definiciones generales de establecimientos permanentes.

Así, el cambio introducido por el Decreto Legislativo N° 1424 no implicó una nueva regulación en cuanto a la definición de dividendo o utilidades, o cambios a la base imponible, o respecto del momento en que se entienden distribuidas las utilidades.

CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Como explicamos en la Introducción del presente trabajo de investigación, tanto el Tribunal Fiscal como SUNAT interpretan que bajo la actual regulación del Impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales no corresponde deducir las pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que se presume que las sucursales distribuyen utilidades a pesar de no tener Impuesto a la Renta empresarial por pagar y tener pérdidas de ejercicios anteriores.

En el presente Capítulo abordaremos con mayor profundidad lo que consideran tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal con el objetivo de comprender la posición de cada entidad.

2.1 La interpretación de SUNAT en el Informe 066-2014 SUNAT/4B0000

El Informe 066-2014-SUNAT/4B0000, en adelante el Informe, concluye que:

1. La base de cálculo del Impuesto a la Renta está compuesta por la renta neta de dicha sucursal o establecimiento permanente, a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento.
2. Para determinar dicha base de cálculo (refiriéndose al IR por la distribución de utilidades) no corresponde que se compensen las pérdidas de ejercicios anteriores que registren tales sucursales o establecimientos anexos.

El Informe sustenta sus conclusiones en que el Segundo Párrafo del Art. 56 Inciso e) de la LIR ha establecido una ficción legal mediante la cual se imputa una renta a entidades del exterior a las que pertenezcan las sucursales en el Perú.

A entender del Informe de SUNAT, la ficción legal consiste en que:

- (i) Se entenderá distribuidas las utilidades de estos a aquellos en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR de tales sucursales.
- (ii) Se considera como monto de distribución: la renta neta de la sucursal más los ingresos exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el IR pagado.

Así, el Informe SUNAT entiende que la ficción tributaria alcanza tanto al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria como a la base imponible de la obligación tributaria [a diferencia de nuestra posición que interpreta que la ficción está solamente en el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia].

Profundizando sobre el monto de distribución o base imponible de la Obligación Tributaria, el Informe considera que la renta neta a que se refiere el Segundo Párrafo del Art. 56 e) de la LIR está compuesta 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 su deducción no esté expresamente prohibida por la LIR.

Debemos notar que en la definición de renta neta que propone el Informe de SUNAT no se menciona que para hallarla se deduzcan pérdidas de ejercicios anteriores.

El Informe de SUNAT también sostiene que “*renta neta imponible*” es un concepto tributario distinto a la “*renta neta*”, pues luego de haber determinado esta y con la finalidad de encontrar aquella se debe compensar la pérdida tributaria de ejercicios anteriores; entonces primero se determina la renta neta y luego de compensarla con las pérdidas de ejercicios anteriores se halla la renta neta imponible.

Como sustento de las definiciones distintas de renta neta y renta neta imponible, el Informe bajo comentario menciona al Informe N° 127-2005/2B0000; este indica que el concepto de Renta Neta no incluye la deducción de pérdidas; y que el concepto de Renta Neta Imponible sí considera la deducción de pérdidas de años anteriores pues es el término utilizado en el Formulario Virtual N° 654, generado por el Programa de

Declaración Telemática (PDT) -Renta Anual 2004- Tercera Categoría e ITF, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 19-2005/SUNAT, publicada el 21.1.2005.

Asimismo, el Informe N° 127-2005/2B0000 alude a que el término de Renta Neta Imponible se menciona en la Vigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la LIR, la cual dispone que:

Las Instituciones Financieras que condonen durante el presente ejercicio económico o el siguiente, créditos agropecuarios que se encuentren acogidos al Programa de Rescate Financiero Agropecuario, podrán deducir de su renta bruta para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2002, hasta el cincuenta por ciento del importe condonado hasta un límite del diez por ciento de su renta neta imponible luego de efectuada la compensación de pérdidas correspondiente. (Decreto Supremo 179-2004-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, 2004)

Finalmente, el Informe N° 127-2005/2B0000 considera que el Artículo 50° de la LIR y el 29 de su Reglamento en los que se regula el arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores, están redactados de tal manera que se menciona que las pérdidas se compensan a las rentas netas de tercera categoría; por lo que se entendería que renta neta es previo a la compensación de pérdidas.

Consideramos que la interpretación de SUNAT en su Informe es equivocada. Sustentamos esta posición en que la ficción tributaria alcanza solamente al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia y no así a la base imponible de la obligación tributaria pues la propia literalidad de la norma no permite que se considere que la base imponible sea también una ficción legal.

Sobre la literalidad de la norma bajo análisis y el sentido de su redacción profundizaremos en el Capítulo IV del presente trabajo de investigación.

Asimismo, creemos que pretender distinguir entre renta neta y renta neta imponible va más allá de lo regulado por la LIR. En ningún artículo de la legislación del Impuesto a la Renta se menciona a la *renta neta imponible*, por lo que SUNAT, al crear estas definiciones sin base legal se quiebra el principio constitucional tributario de

Reserva de Ley (profundizamos esta vulneración en los siguientes títulos del presente trabajo de investigación).

Debemos mencionar que el Formulario Virtual 654 no puede ser fuente de legislación ni tomado como fundamento a partir del cual construir definiciones aplicables al Derecho Tributario. Asimismo, la Vigésimo Quinta Disposición Final de la LIR regula una situación particular y transitoria que no puede ser tomada como una definición general, asimismo, tampoco se desprende de su literalidad que la renta neta imponible sea aquella que se determina luego de deducidas las pérdidas.

Debemos mencionar que en las Cartillas del Impuesto a la Renta de todos los años (hasta el 2020) se distingue la Renta neta de la Renta neta imponible considerando a esta última como el resultado de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores. Creemos que estas definiciones (renta neta y renta neta imponible) se pueden utilizar para fines prácticos y a efectos de calcular el Impuesto a la Renta; pero no pueden ser utilizados para interpretar la norma tributaria; es decir, a partir de un PDT y/o una Cartilla del Impuesto a la Renta Empresarial no se puede llenar de contenido un aspecto tan importante como la base imponible en la obligación tributaria.

Consideramos que ambos informes de SUNAT resultan ilegales pues no recogen una interpretación lógica o coherente de la norma.

Finalmente, debemos mencionar que SUNAT emitió otro Informe en el que menciona el tema de la distribución de utilidades por parte de sucursales, nos referimos al Informe N° 018-2020-SUNAT/7T0000.

En el Informe 018-2020-SUNAT/7T0000 se concluye que: Las sucursales en el país de empresas no domiciliadas no están sujetas a la tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para llegar a esta conclusión el Informe 018-2020-SUNAT/7T0000 indica que la ficción propuesta por el segundo párrafo del artículo 56 e) de la LIR es sobre el aspecto temporal y sobre el aspecto objetivo, pero que no abarca el impuesto regulado en el Artículo 55° (tasa adicional por disposición indirecta de rentas).

2.2 La interpretación del Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 2874-2017; 3479-8-2018; y otras

Como mencionamos en la Introducción del presente trabajo de investigación, el Tribunal Fiscal ha emitido diversas resoluciones en las que ha confirmado la posición de SUNAT de no aceptar las pérdidas de años anteriores a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales en el país.

En el presente apartado comentaremos dos resoluciones del Tribunal Fiscal (de entre varias que hemos podido encontrar). Hemos seleccionado estas dos resoluciones pues creemos que son las que contienen mayor argumentación por parte del Tribunal Fiscal.

Resolución del Tribunal Fiscal 3479-8-2018

El Tribunal Fiscal considera que el segundo párrafo del inciso e) del Art. 56 de la LIR:

Este Tribunal ha señalado mediante las Resoluciones 2874-3-2017 y 04148-3-2017, que el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56° de la LIR contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, **entendiéndose** esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidad u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del Impuesto pagado conforme con el artículo 55° de la citada ley.

Que en esa línea, en la Resolución 09515-3-2017, este Tribunal ha indicado que el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56° de la LIR, establece una ficción legal por la cual se imputan rentas a las entidades constituidas en el exterior que cuentan con sucursales en el país, fijándose la oportunidad o el momento en que se entienden distribuidas las utilidades y el monto de la distribución a favor de

aquellas, criterio sostenido también en las Resoluciones 02874-3-2017 y 04148-3-2017.

Que, asimismo, en la citada resolución, se señala que atendiendo a la regulación especial del IR aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, en el supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a favor de estas últimas, recogida en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56° de la LIR, se determina que la base de cálculo del impuesto **está constituida** por la renta neta del ejercicio de la sucursal, **entendiéndose** esta como resultado tributario a la que se agregan otros conceptos señalados en la citada norma y se descuenta el pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; en consecuencia se descarta que deba considerarse para la base de cálculo del Impuesto, el resultado financiero o las utilidades que efectivamente sean susceptibles de distribución a la matriz.

Que en tal sentido y de acuerdo con el inciso e) del Artículo 56° de la LIR, en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, para efecto de la distribución de dividendos o utilidades en favor del exterior, la base de cálculo del Impuesto a la Renta para dicha distribución **corresponde** a la renta neta del ejercicio de la sucursal a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento. Por lo expuesto, para efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal (...) a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo en mención, no corresponde que se compensen las pérdidas de ejercicios anteriores que registren dichas sucursales o establecimientos permanentes, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 02748-5-2017.

En ese sentido, en mérito a la ficción legal prevista en dicha norma, se considera como monto de la distribución la renta neta disponible a favor del titular del exterior, **entendiéndose** esta como la renta neta del a sucursal incrementada por los ingresos por

intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, de acuerdo con el criterio de este Tribunal establecido en la Resolución 09515-3-2017, la que no incluye la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que no resulta aplicable el alegato en contrario de la recurrente. (Resolución del Tribunal Fiscal N° 3479-8-2018, 2018)

De la revisión de la Resolución del Tribunal Fiscal, se desprende que este considera que la ficción que regula el Segundo Párrafo del Artículo 56° Inciso e) abarca tanto al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia como a la base imponible de la obligación tributaria. A partir de esta premisa, el Tribunal Fiscal descarta la aplicación de pérdidas como paso previo a la determinación del monto que se considerará distribuido por la sucursal a su matriz del exterior.

Como ya señalamos, al comentar el Informe de SUNAT, consideramos que la ficción legal del segundo párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR comprende únicamente una ficción respecto del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia y no así a la base imponible de la obligación tributaria pues la literalidad de la norma no conduce a que entendamos que esta también es una ficción.

Adicionalmente a lo anterior, creemos que el Tribunal Fiscal incurre en error pues cambia la redacción de la norma al reproducir lo que indica y a partir de ahí, realiza una interpretación que parte de lo que **no** dice la norma.

En efecto, al analizar el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR el Tribunal Fiscal utiliza como verbos rectores a “corresponde”, “entendiéndose” y, “está constituido” para explicar lo que debe entenderse por “renta disponible a favor del titular del exterior” (Hemos subrayado estas palabras en la argumentación del Tribunal Fiscal)

Por otro lado, la norma bajo comentario contiene una redacción distinta y alejada de lo que lo indica el Tribunal Fiscal. Para explicar lo que debe entenderse por “renta disponible a favor del titular del exterior”, la norma señala textualmente “La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal ...”

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal utiliza en su argumentación otra redacción y otros verbos que determinan que, a nuestro parecer, se distorsione el contenido de la norma. El Tribunal Fiscal considera que la norma dice que la renta

disponible, **corresponde, se entiende, o está constituida** por la renta neta de la sucursal incrementada por otros conceptos.

De manera distinta, la norma bajo comentario regula que la base de cálculo de la renta disponible **comprende** la renta neta de la sucursal incrementada por otros conceptos.

A nuestro parecer el cambio de la redacción y los verbos, aunque sutil, determina un cambio total en el entendimiento de la norma y lleva a que el Tribunal Fiscal considere que la base imponible que regula la norma bajo comentario también sea una ficción, cuando a nuestro parecer no lo es.

Consideramos que la redacción y verbos utilizados por el Tribunal Fiscal cambian el sentido de la norma pues **“corresponde”, “se entiende”, “o está compuesta”** cierra lo que, de entenderse por renta disponible a favor del titular del exterior, es decir, estas palabras implican que el concepto esté cerrado sin que se puedan admitir otros conceptos para hallar la renta disponible a favor del titular del exterior.

Por su lado **comprende** (término que utiliza la LIR) no cierra el contenido, sino que deja abierto a que existan otros conceptos que se incluyan en el contenido de renta disponible a favor del titular del exterior y que no se mencionan como, por ejemplo, las pérdidas de años anteriores.

Es decir, el Tribunal Fiscal en su interpretación sostiene que renta disponible a favor del titular del exterior es igual a los conceptos que indica la misma norma: Renta neta de la sucursal 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.

Nosotros consideramos que la redacción de la propia norma **no iguala** lo que debe entenderse por renta disponible a favor del titular del exterior a los conceptos que se señalan, **sino que menciona algunos conceptos que se incluyen en la renta disponible pero la redacción de la norma no excluye que otros conceptos no mencionados no estén dentro de la “renta disponible”** como las pérdidas de años anteriores

Sobre la interpretación literal del segundo párrafo del Artículo 56 e) de la LIR profundizamos en el capítulo IV del presente trabajo de investigación.

Resolución del Tribunal Fiscal 2784-5-2017

El Tribunal Fiscal sostiene respecto a la distribución de utilidades por parte de sucursales que:

Para efectos del Impuesto a la Renta sobre los dividendos y en el caso en particular de las sucursales, ... en el país de ... entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56° de la LIR contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular de exterior, **entendiéndose** ésta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que hubiese generado, menos el monto del impuesto pagado conforme el artículo 55° de la misma ley (Resolución del Tribunal Fiscal N° 2784-5-2017, 2017).

Asimismo, el Tribunal Fiscal considera que:

Que, al respecto, Hernández Berenguel en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas en febrero de 2003, señala que “hay un caso especial que merece un tratamiento diferenciado que es el de los dividendos generados por sucursales, agencias y establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas, cuya regulación está prevista en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR, tal como ha sido sustituido por el Artículo 18° de la Ley 27804. Nótese que en dicho caso quien obtiene el dividendo es una persona jurídica no domiciliada en el país y que para ser otorgado no existe un acuerdo de distribución. Si la Ley N° 27804 aplicara la regla de imputación prevista en el inciso c) del Artículo 57 de la LIR, debería entenderse nacida la obligación cuando el dividendo es percibido por dicha persona jurídica no domiciliada. Sin embargo, la norma contenida en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR debe ser entendida como la solución especial dada por

el legislador respecto de cuándo se percibe el dividendo por la casa matriz o titular del exterior. Al efecto, se considera percibido el dividendo – la ley menciona la frase “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 de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente.

Que, en cuanto al aspecto mensurable aludido, el citado autor sostiene que el legislador establece, sin embargo, una regulación especial para determinar el monto de dividendos en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas. El dividendo es igual a la renta disponible a favor del titular del exterior. Para llegar a dicha renta disponible, se toma como punto de partida la renta neta de la sucursal. A esa renta neta se le agregan los intereses exonerados, los dividendos u otras formas de distribución de utilidades que la sucursal hubiera obtenido en el ejercicio gravable, así como cualquier otro concepto disponible que se hubiese generado en dicho ejercicio. Al resultado correspondiente se le resta el monto del Impuesto a la renta sobre rentas de tercera categoría del cargo de la sucursal.

Que así, tenemos que el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, ha establecido una ficción legal por la cual se imputan rentas a las entidades constituidas en el exterior que cuentan con sucursales en el país fijándose la oportunidad o el momento en que se entienden distribuidas las utilidades y el monto de la distribución a favor de aquellas (Resolución del Tribunal Fiscal N° 2784-5-2017, 2017).

Como se podrá apreciar, en la Resolución del Tribunal bajo comentario se tergiversa la redacción del artículo reemplazándose la redacción de la LIR que indica que la base de cálculo de la renta disponible comprenderá mientras que en la resolución se menciona entendiéndose.

Como mencionamos, en el comentario a la Resolución del Tribunal Fiscal 3479-8-2018, el cambio en la redacción implica que la base sobre la cual se calculará el impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales genera que no se pueda considerar otros aspectos de los mencionados en el artículo para hallar la base imponible, como, por ejemplo, las pérdidas de años anteriores.

Asimismo, de la revisión del artículo de la Jornada Nacional de Derecho Tributario no consideramos ni se desprende que se haya sustentado que no se permita considerar las pérdidas de ejercicios anteriores, pues se abordan otros temas distintos al que analizamos.

2.3 Consecuencias de las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal

Las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal respecto a que no es posible considerar las pérdidas para determinar la base imponible del Impuesto a la Distribución de utilidades de sucursales a sus matrices, han generado que los contribuyentes no domiciliados tengan que pagar el Impuesto; como ya hemos mencionado, consideramos que ello vulnera principios constitucionales tributarios que recoge la Constitución Política del Perú.

El Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente 4053-2007-PHC/TC ha considerado lo siguiente:

El Estado Constitucional de Derecho supone, 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 (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4053-2007-PHC/TC, 2007).

Así, considerando que estamos en un Estado Constitucional de Derecho los Principios Constitucionales deben servir para la interpretación de la aplicación normativa de todo el ordenamiento legal pues la Constitución tiene fuerza vinculante y condiciona la interpretación y aplicación del Derecho.

La Constitución, además aporta principios jurídicos que son aplicables a todo el ordenamiento y que inspiran la interpretación de toda norma y que son vinculantes a todo el ordenamiento jurídico.

García considera que los Principios Constitucionales 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 2003, p. 192).

Así, consideramos que dado que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho en el cual la Constitución es una norma vinculante para todos y que aporta al ordenamiento determinados principios que deben guiar la interpretación normativa, presentaremos los Principios Constitucionales Tributarios que creemos son vulnerados con la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal sobre el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR.

2.3.1 Afectación al principio de Capacidad Contributiva

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto a lo que debe entenderse por el Principio de Capacidad Contributiva, ha señalado en la Sentencia 0033-2004-AI/TC:

La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N° 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario

implícito dentro del texto constitucional (Sentencia del Tribunal Constitucional 0033-2004-AI/TC, 2004).

El Principio de Capacidad Contributiva se origina en la necesidad del Estado de sostener las cargas públicas; a partir de ahí se determina que todo ciudadano debe contribuir en la medida de sus posibilidades, de acuerdo a sus ingresos o patrimonio. Así, existe un deber solidario de contribuir a las cargas públicas de acuerdo a una igualdad cualitativa que tomará en cuenta la situación de cada uno para determinar en qué medida está obligado a contribuir para sostener las cargas públicas.

Autores como Novoa sostienen que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con la que él puede contribuir a los gastos públicos (Novoa, 2006, p. 110).

El Tribunal Constitucional ha desarrollado cómo se debe interpretar el Principio de Capacidad Contributiva cuando se trata de ficciones del derecho Tributario, pues como ya mencionamos el gravamen bajo estudio contiene una ficción que SUNAT y el Tribunal Fiscal consideran abarca la base imponible. Nos referimos a la sentencia EXP. N° 033-2004-AI/TC que señala:

Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo a lo precisado en el Fundamento N° 12., supra, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquélla que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; **demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia**, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de

una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta (Sentencia del Tribunal Constitucional 0033-2004-AI/TC, 2004).

A parecer del Tribunal Constitucional la implementación de ficciones para regular el impuesto a la Renta, allí donde no existe renta, supone un quiebre al principio de capacidad contributiva, con lo cual entendemos que las ficciones son la excepción a la regla general, siempre que de acuerdo a la situación resulte razonable la utilización de una ficción para gravar determinada situación.

Bravo considera que la capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos (i) renta; (ii) consumo; (iii) el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida, renta consumida y renta acumulada (Bravo, 2009, p. 109).

Añade el autor que, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

Así, cabe preguntarnos si existe capacidad contributiva o existe alguna manifestación de riqueza en el Impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales que aún se encuentran arrastrando pérdidas pero que en determinado año tienen utilidad que no superan sus pérdidas.

Consideramos que la respuesta evidente es que no existe ninguna manifestación de riqueza por parte del no domiciliado, pudiendo inclusive tener aún pérdidas en su inversión. Así, la Interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal afecta el Principio de Capacidad Contributiva pues implica afectar con el Impuesto a la distribución de utilidades a una situación en la cual no existe capacidad económica del no domiciliado.

Como ya mencionamos en el Punto 2.3 del presente trabajo de investigación, la fuerza de la Constitución es un Estado Constitucional de Derecho implica que los operadores jurídicos como SUNAT y el Tribunal Fiscal deben seguir los principios y valores que aporta la Constitución en la interpretación de las normas legales.

Así, consideramos que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal se encontraban en la obligación de incorporar un análisis respecto a si las interpretaciones que hacen del Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR colisiona con algún principio constitucional.

El hecho de que el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR, incluya una ficción que, en la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal, abarca el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia y la base imponible de la obligación tributaria, no exime de que se realice un análisis constitucional respecto a si se está vulnerando el principio de respeto a la capacidad contributiva gravándose una situación en la que no existe capacidad económica ni manifestación de riqueza.

Como ya mencionamos, nosotros consideramos que la ficción tributaria en el caso bajo análisis abarca solamente al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia pues se define el momento en que se distribuirán utilidades una entidad (sucursal) que no toma este tipo de acuerdos.

No obstante, si se considera que la ficción tributaria también se encuentra en el aspecto objetivo y en la base imponible como sostiene SUNAT y el Tribunal Fiscal, se debe tener en cuenta que al interpretar la norma es necesario analizar si se vulnerará el principio de respeto a la capacidad contributiva, pues al introducir una ficción no exime de realizar un análisis respecto a si se está gravando o no una manifestación de riqueza, es decir si, se vulnera o no el Principio de respeto a la capacidad contributiva.

Consideramos que SUNAT y el Tribunal Fiscal no realizan ningún análisis en cuanto a si la interpretación de la norma que realizan quiebra el Principio constitucional de respeto a la capacidad contributiva.

2.3.2 Afectación al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria

De acuerdo al Artículo 74° de la Constitución Política del Perú, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo.

El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria que implica que todos los elementos esenciales del tributo (aspectos de la hipótesis de incidencia y obligación tributaria) deben ser creados y regulados mediante una norma con rango de ley. El propio Tribunal Constitucional ha considerado que el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica *no taxation without representation*; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir (Sentencia del Tribunal Constitucional 1837-2009-PA/TC, 2009).

Asimismo, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario ha dispuesto de manera expresa que:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;

Como apreciamos, el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria exige que todos los elementos esenciales de la obligación tributaria y los aspectos de la hipótesis de incidencia sean creados mediante norma con rango de ley.

Asimismo, si bien el Principio de Reserva de Ley no se contrapone a la creación de gravámenes mediante ficciones jurídicas, entendemos que éstas deben respetar las exigencias del Principio de Reserva de Ley.

Entonces, las ficciones utilizadas para determinar la existencia del hecho imponible son válidas siempre que estén expresamente señaladas en la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto el Artículo 1, inciso d) de la LIR menciona expresamente lo siguiente:

1º: El Impuesto a la Renta grava:

(...)

d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Como ya señalamos, las ficciones tributarias son una excepción a la regla que crea una realidad jurídica distinta a los hechos para otorgarle consecuencias jurídicas válidas, de acuerdo a ello deben ser interpretadas de manera restrictiva

Al respecto Marcial Rubio indica que una interpretación restrictiva es aquella en la que el intérprete reduce los márgenes de aplicación de la norma jurídica excluyendo, por alguna razón, hechos que en principio podrán ser susceptibles de regirse por ella. Dicho de otro modo, en estos casos la norma interpretada se aplica solo y estrictamente a los casos en los que no existan la menor duda, en caso contrario, la conclusión será no aplicar la norma

Entonces, si bien las ficciones son válidas como método legislativo, debemos tener en cuenta que el mandato del Principio de Reserva de Ley implica que la ficción de un gravamen debe regular de manera indubitable (interpretación restrictiva) los aspectos de la hipótesis de incidencia y los componentes de la obligación tributaria.

En el presente caso, para que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal sea válida, la regulación de la ficción del gravamen a la distribución de utilidades incluir

expresamente que no corresponde considerar las pérdidas de ejercicios anteriores para establecer la base imponible, lo que no se desprende del texto legal.

Entonces, la interpretación del SUNAT y del Tribunal Fiscal implica una vulneración al Principio de Reserva de Ley pues entienden que la ficción bajo análisis ha regulado la base imponible y ha considerado que no corresponde la aplicación de pérdidas de ejercicios anteriores, cuando ello no se desprende la redacción de la norma (en una interpretación restrictiva).

Es decir, las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulneran el Principio de Reserva de Ley pues asumen que la norma bajo análisis ha regulado una situación que la norma no recoge expresamente (interpretación restrictiva al ser una ficción); y, adicionalmente, vía interpretación (con el Informe de SUNAT) pretende regular una situación que debe ser normada por una norma con rango legal.

Consideramos que en caso el legislador hubiera tenido la intención de restringir la aplicación de pérdidas para determinar la base imponible lo hubiera mencionado expresamente pues este es un componente de la “obligación tributaria” que por el Principio de Reserva de ley debe que estar en una norma de rango legal.

Por ejemplo, el legislador ha considerado, en el caso de rentas de fuente extranjera que no corresponde la aplicación de pérdidas de años anteriores y ello lo ha regulado expresamente en el Artículo 51° de la LIR. Entendemos que al ser una regla particular contraria a la regla general que es permitir el arrastre de pérdidas, resultó necesario que la excepción sea regulada expresamente en una norma de rango legal y no en vía de interpretación como lo hacen SUNAT y el Tribunal Fiscal.

De acuerdo a lo anterior, consideramos que tanto la posición de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulneran el Principio de reserva de ley pues llenan de contenido la norma vía interpretación de aspectos de la hipótesis de incidencia y de la obligación tributaria que deben ser regulados por una norma con rango legal.

2.3.3 Afectación al principio de No confiscatoriedad

De acuerdo al Artículo 74° de la Constitución Política del Perú ningún tributo puede tener un efecto confiscatorio.

Respecto al contenido del Principio de No confiscatoriedad de los tributos el Tribunal Constitucional ha considerado que:

Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal y, como tal, constituye un 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.

No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado Democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC, 2003).

Asimismo, en otra sentencia el Tribunal Constitucional consideró:

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. 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 la 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. (Hemández Berenguel, Luis. El Poder Tributario y la nueva Constitución. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N.O 24. Junio. 1993 mencionado en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC, 2004)

Señala Medrano que de tal manera que, si bien el Estado tiene derecho a crear tributos, no puede hacerlo de cualquier forma, pues los ciudadanos han establecido los parámetros dentro del cual tiene que ejercer esa facultad. Modernamente ya no estamos frente al príncipe que podía exigir las prestaciones que le dictaba su propio arbitrio. En el Estado democrático tiene que respetarse el principio de legalidad y las demás garantías constitucionales. Así la obligación de tributar en ningún caso podría implicar que el contribuyente deba entregar la totalidad o parte significativa de su patrimonio al Estado, porque ello significaría violentar la garantía a la propiedad prevista en el Artículo 2, Inciso 16 de la Constitución que, de manera más específica, recoge el propio Artículo 74 de la Carta cuando señala: Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (Medrano, 2004, 381).

En función a las sentencias del Tribunal Constitucional antes señaladas podemos afirmar que el Principio de No Confiscatoriedad protege a los contribuyentes de la aplicación de tributos que afecten de manera irrazonable y desproporcionada su esfera patrimonial.

Cabe señalar que el Principio de No confiscatoriedad no es solamente un límite a la potestad del legislador de crear tributos que tengan efectos confiscatorios, si no también es un principio que es aplicable a la interpretación misma de la norma y a las consecuencias que esta genera.

Como lo señalamos en la introducción a este apartado, el Estado Constitucional de Derecho implica que la Constitución sea una norma de obligatorio cumplimiento para todos, y además los principios constitucionales contenidos en la Constitucional deben inspirar la interpretación que se hace de las normas por parte de los operadores del derecho.

Entonces, debemos analizar si la interpretación del Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR que hace SUNAT y el Tribunal Fiscal, implican una afectación al principio de no confiscatoriedad.

En el caso del gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales el contribuyente es el no domiciliado, es decir la matriz de la sucursal pues es quien recibe las utilidades. Entonces, el análisis respecto de la afectación del principio de no confiscatoriedad se debe realizar en función al no domiciliado.

Como ya señalamos, diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal y en el Informe de SUNAT interpretan que no es posible considerar las pérdidas de ejercicios anteriores a efectos de determinar la base imponible para la aplicación del Impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales.

Entonces, si una sucursal tiene pérdidas en determinado año; y al año siguiente tiene utilidades y estas no superan las pérdidas de años anteriores, tendremos que el resultado financiero de la sucursal estará aún en pérdidas y pese a ello, tendrá que retener el impuesto por la distribución de utilidades a su matriz.

Consideramos que la situación descrita en el párrafo anterior resulta confiscatoria para el no domiciliado (matriz de la sucursal) pues es quien realiza la inversión y tendrá que pagar el impuesto por distribución de utilidades aun cuando está perdiendo de manera global su inversión.

Bajo el presente análisis, la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal es confiscatoria pues al gravar al no domiciliado con un impuesto a la distribución de utilidades en donde estas no existen es afectar de manera ilegítima su esfera patrimonial o su derecho a la propiedad.

Consideramos que no se podría argumentar en contra de lo expuesto que no se vulnera el Principio de no confiscatoriedad debido a que el derecho de arrastre de pérdidas corresponde a la sucursal y no a la matriz.

En efecto, el arrastre de pérdidas regulado en el Artículo 50° de la LIR se aplica a la generación de rentas de tercera categoría, es decir a la renta empresarial que genera la sucursal. Así, si en determinado ejercicio la Sucursal tiene rentas que no son superiores a las pérdidas de ejercicios anteriores, tendrá la posibilidad de imputarlas y no pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría con lo cual no se vulnera su derecho al arrastre de pérdidas.

Sin embargo, el presente caso, la base imponible es el resultado de la sucursal por lo que esta se verá directamente afectado si se permite el arrastre de pérdidas o no.

De acuerdo a lo anterior, es innegable que si bien el arrastre de pérdidas está diseñado para que sea aplicado contra la renta empresarial cuando el resultado de la

sucursal es la base de otro impuesto, es importante verificar si el arrastre de pérdidas corresponde o no ser aplicado.

La posición del Tribunal Fiscal y de SUNAT vulnera el Principio no confiscatoriedad pues no evalúan que al gravar una situación en la cual no existe manifestación de riqueza y se afecta de manera irrazonable el derecho a la propiedad del no domiciliado pues tendrá que pagar el Impuesto por la distribución de utilidades pese a que no recibe ninguna; y, además cuando es posible que esté aun arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores.

2.3.4 Afectación al principio de igualdad en materia tributaria

El Principio de igualdad se encuentra recogido en la Constitución que establece que todos merecen un trato equitativo frente a la ley. Autores como Gamba afirman que hoy en día, es posible afirmar que los principios tributarios – al encontrarse reconocidos expresamente en el texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo, constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen una influencia directa en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación” (Gamba, 2009, p. 35).

Asimismo, el mencionado autor sostiene que el principio de igualdad en materia tributaria constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En ese sentido, ... el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación (Gamba 2009, p. 1).

Concluye Gamba que el principio de igualdad en materia tributaria exige que supuestos que manifiestan idéntica capacidad económica soporten la misma carga fiscal; y permite que se dispense de un trato desigual siempre que se encuentre fundado en motivos adecuados y proporcionados. (Gamba, 2009, p. 52)

Es decir, el principio de igualdad en materia tributaria determina que los operadores jurídicos (Sunat y el Tribunal Fiscal) no interpreten la norma (en el presente caso, el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR) de tal manera que se traten de manera desigual o discriminadora a sujetos que se encuentran con la misma capacidad jurídica.

En el presente caso, consideramos que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal están interpretando la norma bajo análisis introduciendo una distinción que no tiene ningún sustento razonable y por lo tanto resulta discriminadora y vulnera el Principio de Igualdad en materia tributaria.

Nos referimos a que SUNAT y el Tribunal Fiscal interpretan que a las matrices de sucursales les corresponde pagar el Impuesto por distribución de utilidades cuando aún tienen pérdidas que vienen arrastrando; sin embargo, a aquellos no domiciliados que decidieron invertir en el Perú a través de sociedades no estarán en la obligación de tributar con el Impuesto por distribución de utilidades.

Para hacer evidente la vulneración al principio de igualdad planteamos el caso de un contribuyente no domiciliado que decide invertir en Perú mediante una sociedad y una sucursal en el Perú; en ambas obtiene pérdidas en los primeros ejercicios; luego, en determinado ejercicio obtiene utilidades que no supera las pérdidas de ejercicios anteriores. En el caso de la sociedad no tributará con el impuesto a la distribución de utilidades que obtuvo en el último año; mientras que, en el caso de la sucursal, tendrá que tributar por distribución de utilidades pese a que aún sus pérdidas superan la utilidad obtenida en el último ejercicio.

Cabe preguntarnos el tratamiento desigual que reciben la sucursal y la sociedad en las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal, encuentra sustento razonable en la naturaleza distinta de estas 2 entidades.

Consideramos que la respuesta es evidente, el hecho de que un inversionista del exterior utilice como vehículo una sociedad o una sucursal para invertir en Perú no debe implicar una diferencia en el tratamiento tributario, más aún, cuando de acuerdo a la misma LIR, ambas son personas jurídicas por lo que les correspondería el mismo tratamiento tributario.

Como ya señalamos en la introducción al presente capítulo el Estado Constitucional de Derecho supone que la Constitución y los valores que promueve sean utilizados por todos los operadores jurídicos en la interpretación de normas legales; consideramos que el Tribunal Fiscal en sus resoluciones y SUNAT en su informe, vulneran el principio de igualdad en materia tributaria.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES POR PARTE DE SUCURSALES

Para el presente trabajo de investigación consideramos importante revisar cómo se ha regulado en otros países la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior.

3.1 Regulación en Colombia

En Colombia se ha previsto una regulación específica para la determinación de utilidades o dividendos que serán la base imponible para la aplicación del Impuesto a la distribución de utilidades.

Así, el artículo 49 del Estatuto Tributario colombiano regula:

Artículo 49 Determinación de los dividendos y participaciones no gravados.

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:

- a) 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.
- b) Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

- 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
 - Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.
- c) 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.
- d) 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.
- e) 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.
- f) 6. El exceso al que se refiere el numeral 5 de este artículo se deberá registrar y controlar en cuentas de orden.
- g) 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.

Par 2. Las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 tendrán la calidad de gravadas.

Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan,

cuando el exceso al que se refiere este párrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo, la sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto (Decreto 624, 1989)

Asimismo, respecto a la tasa que corresponde a la distribución de utilidades o dividendos, la legislación colombiana ha previsto lo siguiente:

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%).

PAR 1. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa señalada en el artículo 240, según el periodo gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

PAR 2. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones (Decreto 624, 1989).

Como podemos apreciar, de acuerdo a la legislación colombiana, no se ha previsto una ficción legal para lograr gravar la distribución de utilidades que realizan las sucursales a su matriz, tanto para determinar el aspecto temporal ni para determinar el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia tributaria de la norma bajo comentario.

Por el contrario, en Colombia se ha previsto que el gravamen a la distribución de utilidades se realizará de acuerdo a la distribución efectiva de las utilidades generadas por la sucursal con lo cual resulta evidente que se podrán arrastrar pérdidas de años anteriores para determinar la base imponible sobre la cual se hará la distribución a la matriz de la sucursal.

3.2 Regulación en México

La legislación de México ha previsto que se lleve una cuenta especial en la que se llevará el control de la utilidad fiscal. En esta cuenta se adicionará la utilidad que se genere en cada ejercicio y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados.

Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta de México regula en su Artículo 77°

“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 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. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley (DOF 24-01-02, 2002).

Como se puede apreciar, de acuerdo a la legislación chilena las personas morales (entidad con existencia jurídica) debe llevar una cuenta de control de dividendos en la que irá añadiendo los dividendos de los que disponga y restará aquellos que distribuya.

Asimismo, de acuerdo al Artículo 164° de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que

Artículo 164

Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido. El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

Como se puede apreciar, la legislación de México regula que se aplica la tasa de 10% sobre los dividendos distribuidos por las personas morales (entidades con personería jurídica); no se realiza distinción alguna respecto a que si el dividendo es generado por una sucursal o por una sociedad.

3.3 Regulación en Chile

La legislación chilena ha previsto cómo se grava con el impuesto por distribución de utilidades por sucursales:

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

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 que, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14; 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 (Decreto Ley N° 824, 1974).

Como podemos apreciar, de acuerdo a la legislación chilena, el momento en que se grava la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices es al momento

de la remesa; y más importante aún, la base para el cálculo de este impuesto es el monto que se remese al exterior.

Al respecto el autor 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. (Cuevas, 2010 p. 40)

Como podemos apreciar en la legislación revisada de México, Colombia y Chile; el Impuesto a la Renta en estos países ha previsto que el gravamen a la distribución de utilidades se realiza en el momento en que se distribuye y la base de cálculo de este impuesto es el monto efectivamente distribuido, con lo cual resulta evidente que se podrán arrastrar pérdidas de años anteriores.

Como ya hemos revisado, en Perú a diferencia de Colombia, México y Chile el gravamen sobre la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus principales se aplica en el momento de presentación de la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de la sucursal; y, en cuanto a la base imponible existen discrepancias en la interpretación de lo que indica el Artículo 56 e) de la LIR.

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN DEL SEGUNDO PÁRRAFO DEL INCISO E) DEL ARTÍCULO 56 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

En el presente capítulo abordaremos la interpretación del Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR desde diferentes métodos de interpretación aceptados por el Derecho. Así, pretenderemos alcanzar una interpretación que guarde sentido y respete los principios constitucionales que como ya revisamos son vulnerados con la interpretación que hacen SUNAT y el Tribunal Fiscal.

4.1 La ficción tributaria del Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta

En cuanto a la ficción como método legislativo, como ya señalamos en el Capítulo Uno, consideramos que ésta es la creación de una realidad jurídica distinta a la realidad. Así, Pérez de Ayala (1970) señala que es: una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados o determinados supuestos de hecho efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real... No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real (pp. 15-16)

Asimismo, Navarrine y Asorey respecto de la ficción legal mencionan “constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal en virtud del cual se atribuye a ciertos supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan o ignoran su naturaleza real.

Asimismo, Perez de Ayala señala que la ficción como herramienta tributaria se utiliza para:

- La reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho.
- Concretizar el principio de eficacia, a efecto de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria.
- La lucha contra el fraude tributario.

Consideramos que, con el objetivo de cumplir alguna de estas funciones el legislador ha previsto diversos tipos de ficciones que pueden estar en alguno de los elementos de la hipótesis de incidencia tributaria (material, espacial, temporal o personal) o en los elementos de la obligación tributaria.

Por ejemplo, una ficción que estará en el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria es la renta ficta que se genera por la cesión a título gratuito o a precio no determinado de bienes inmuebles. [artículo 23 de la LIR]. En este caso la Ley impone una ficción (crea una realidad distinta a los hechos) consistente en imputar una renta.

Una ficción dentro del aspecto personal de la hipótesis de incidencia es que se considere como persona jurídica a la sucursal [art 14 de la LIR], cuando de acuerdo a su naturaleza societaria no se trata de una persona jurídica, sino de un brazo de la matriz del exterior.

En el caso del gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales, podemos afirmar que la ficción prevista en la LIR busca eliminar la incertidumbre respecto al momento en que se las sucursales remesan las utilidades a la matriz; así la norma indica expresamente: ... 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 (Decreto Supremo N° 179-2004-EF Ley del Impuesto a la Renta, 2004).

Se entiende que el legislador prefirió incluir esta ficción en el momento en que se entienden distribuidas las utilidades pues las sucursales no toman acuerdos para la distribución ya que societariamente son parte de la misma matriz.

Como ya señalamos, tanto SUNAT y el Tribunal Fiscal consideran que la ficción también abarca la obligación tributaria, específicamente la conformación de la base imponible, pues a entender de estas entidades la LIR regula de manera especial la conformación de la base imponible en el siguiente texto:

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 Ley del Impuesto a la Renta, 2004)

Nosotros consideramos que la LIR no ha previsto que la base imponible del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales sea una ficción pues la redacción de la norma dice expresamente que la base de cálculo comprenderá determinados conceptos, sin cerrar la posibilidad de que otros conceptos también comprendan la base imponible (interpretación literal que más adelante profundizamos).

Como explicaremos con más detalle en los siguientes puntos del presente trabajo, la palabra “comprender” no limita que otros conceptos también formen parte de la base imponible. La segunda acepción de “comprender” según la Real Academia de la Lengua Española es “Contener o incluir en sí algo”.

Entonces, podemos afirmar que la LIR regula que la base de cálculo incluirá la renta neta de la sucursal, sin limitar que otros conceptos también conformen la renta neta.

De acuerdo a lo expuesto, a nuestro entender la ficción jurídica que se ha regulado en el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR abarca únicamente el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia y no abarca la base imponible de la obligación tributaria.

Las interpretaciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal no profundizan en las razones por las que consideran que la ficción alcanza a la base imponible del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales salvo en cuanto a lo señalado en el Capítulo II del presente trabajo de investigación.

4.2 Interpretación histórica de la norma

De acuerdo a Rubio Correa (2009) para el método histórico la interpretación se hace recurriendo a los contenidos que bridan los antecedentes jurídicos directamente vinculados a la norma de que se trate. Este método se fundamenta en que el legislador siempre tiene una intención determinada al dar la norma jurídica, llamada intención del legislador, que debe contribuir decisivamente a explicarnos su sentido. (Rubio 2009, p. 248)

Continúa el autor, indicando que esta intención del legislador puede manifestarse a través de varias fuentes directas e indirectas entre las que menciona:

- Las fundamentaciones expresas de los proyectos legislativos o las exposiciones de motivos.
- También son importantes para el método histórico las normas en las que el legislador declara haberse inspirado y las propias normas derogadas, pues el cotejo entre ambas puede decir mucho del contenido actual.

Entonces, de acuerdo al método de interpretación histórico debemos revisar tanto los antecedentes de la norma como las exposiciones de motivos de los cambios normativos que originaron la norma actual.

Como ya mencionamos en el presente trabajo de investigación, el gravamen a los dividendos y distribución de utilidades se origina con la Ley 27513 y en ella se menciona:

Artículo 55-A.- Para efecto de lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá que existe distribución de utilidades en cualquiera de los siguientes casos:

d) Cuando las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedad y entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior muestren utilidades al cierre del ejercicio (Ley N° 27513, 2001).

Resulta claro que la regulación de la Ley 27513 no indicó que la base imponible del impuesto bajo análisis no considere las pérdidas de años anteriores; por el contrario, regula que la base imponible estará constituida por una base financiera pues indica “muestren utilidades al cierre del ejercicio”.

Hasta el momento de expedición de la Ley 27513 no existía una definición en el derecho tributario de “utilidades” o “dividendos” por lo que resultó necesario acudir a otras disciplinas para llenar de contenido la norma; en este caso se tendría que aplicar la normas societarias que disponen que la distribución de utilidades solo puede hacerse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un periodo determinado o la fecha de corte circunstancias especiales que acuerde el directorio..

Entonces, podemos afirmar que para las normas societarias la distribución de utilidades por parte de sucursales podría darse, solamente cuando no tengan pérdidas de ejercicios anteriores.

Asimismo, ya mencionamos en el Primer Capítulo del presente trabajo de investigación que la Exposición de Motivos de la Ley 27513 no expresa ninguna intención del legislador de gravar la distribución de utilidades por parte de sucursales sin considerar las pérdidas de años anteriores

De acuerdo a lo anterior, de acuerdo a la Ley 27513 y a su exposición de motivos resulta meridianamente claro que bajo esta norma no se restringía la aplicación de pérdidas de años anteriores a efectos de determinar la base imponible del Impuesto por distribución de utilidades de sucursales a sus matrices del exterior.

Por otro lado, la Ley 27804, introdujo varias modificaciones en cuanto al gravamen a la distribución de utilidades; entre ellas, la norma que regula el gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales cuya redacción se ha mantenido (casi sin cambios) hasta la actualidad.

Al respecto, de la revisión de la Exposición de Motivos de la Ley 27804 podemos concluir que no menciona que se esté recortando la posibilidad de deducir las pérdidas para la determinación de la base imponible a la distribución de utilidades por parte de sucursales.

La Exposición de Motivos de la Ley 27804 citada por Moreano Valdivia indica que la compensación de pérdidas tributarias no es un beneficio al contribuyente, por el contrario, es un derecho de los contribuyentes, que permite evitar la imposición sobre rentas irreales y, que se encuentra consagrado en el Principio de No Confiscatoriedad, previsto en el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú. [AELE Vol XXIX N° 345 Octubre, p. 16, 2016]

Si bien la institución del arrastre de pérdidas se aplica para la determinación de rentas de tercera categoría para contribuyentes domiciliados, consideramos que en el caso de las sucursales el arrastre de pérdidas también afecta a la distribución de utilidades a la matriz por la redacción de la norma y pues en función a ello se calcula.

Entonces, conforme la exposición de motivos de la Ley 27804 podemos concluir que no se ha restringido la aplicación de pérdidas para la determinación de la base imponible de la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices.

De lo analizado en este punto podemos concluir que, de acuerdo a una interpretación histórica de la norma, considerando el antecedente legislativo (norma derogada) y las exposiciones de motivos de las normas anteriores, el legislador no ha previsto en ningún caso que la base imponible del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales no considere las pérdidas de la propia sucursal.

4.3 Interpretación literal de la norma

En cuanto a la interpretación literal de la norma, Rubio indica que el procedimiento de interpretación consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se haya producido la norma, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto al común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la gramática y el diccionario (Rubio 2009, p. 255).

De acuerdo a lo indicado, el método de interpretación literal busca llenar de contenido la norma a partir del significado de las palabras que componen la norma.

Muchos autores coinciden que el método literal es el principal método de interpretación, Rubio indica que el método literal es la puerta de entrada a la interpretación dentro de cualquier sistema jurídico basado en la escritura. Esto es evidente desde que el método literal no es sino el decodificador elemental y necesario para los distintos sujetos de la sociedad, sobre lo que escribió en la norma jurídica quien tenía la potestad de producirla. (Rubio, 2009, p. 238)

A partir de lo anterior, a continuación, analizamos en el significado de los términos que creemos son principales en el artículo bajo análisis pues a partir de estos se desentraña el contenido de la norma.

El verbo “comprender”

Como mencionamos, en el Capítulo II del presente trabajo, el Tribunal Fiscal cambia el verbo en su interpretación del Segundo Párrafo del Art. 56.e de la LIR. Reemplaza el verbo “comprenderá” por “corresponde”. Esta modificación, aunque sutil varía totalmente el contenido de la norma como explicaremos a continuación

De manera similar, SUNAT, en el Informe mencionado N° 066-2014 SUNAT/4B0000, parte de asumir que Se considera como monto de la distribución: la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente,

Consideramos que es un error de SUNAT cambiar la redacción y ello la lleva a la conclusión de que la base imponible también está regulada por la ficción legal.

Conforme al Segundo Párrafo del Artículo 56° inciso e) de la LIR “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”.

El mencionado dispositivo legal menciona textualmente que la base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal, es decir, no se indica que la base de cálculo sea o corresponda a la renta neta de la sucursal.

consideramos que la diferencia en los términos empleados por la norma y los que entiende SUNAT y el Tribunal Fiscal determina una equivocada interpretación y por lo tanto una conclusión errada.

De acuerdo a la Real Academia Española, el segundo significado de “comprender” es: Contener o incluir en sí algo. Asimismo, de acuerdo al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, comprender se define como incluir o contener.

Bajo la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal se pretende indicar que la base de cálculo para determinar el Impuesto sobre los dividendos es o corresponde a la renta neta y otros conceptos ahí mencionados expresamente, cuando la LIR dispone de manera literal que la base de cálculo comprenderá la renta neta y otros conceptos ahí mencionados.

Es decir, para la LIR la base de cálculo del gravamen no está limitada a la renta neta y a los otros conceptos que ahí se mencionan, solo se señala que la base de cálculo incluye a la renta neta y otros conceptos, dejando abierta la posibilidad de que se incluyan otros conceptos no mencionados como pueden ser las pérdidas de la misma sucursal

El término “Disponible”

De acuerdo al Artículo 56° inciso e) de la LIR, Segundo Párrafo, “En caso de sucursales se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior.

El dispositivo legal considera expresamente que el monto de distribución es la renta disponible a favor del titular del exterior. Entonces corresponde que nos acerquemos a la definición de “disponible” para obtener un significado de la norma

Dentro de la interpretación literal de la norma debemos buscar la definición de “renta disponible” o de “disponible” Para ello debemos acudir a su significado gramatical pues estos términos no están definidos en la LIR ni en su Reglamento.

La Real Academia Española indica que “disponible” es un adjetivo: “Dicho de una cosa: Que se puede disponer libremente de ella o que está lista para usarse o utilizarse.

asimismo, la Real Academia Española, define “disponer” como “Ejercitar en algo facultades de dominio, enajenarlo, o gravarlo, en vez de atenerse a la posesión y disfrute”.

De lo anterior se entiende claramente que la renta disponible será aquella que resulta de libre disposición del contribuyente (en este caso el no domiciliado) o que esté lista para usarse o utilizarse y sobre la cual se ejerza facultades de dominio.

Consideramos que, en el caso bajo análisis, cuando una sucursal obtiene utilidades en determinado ejercicio que no superan las pérdidas de años anteriores por lo que no tributará impuesto a la renta empresarial, no existe renta disponible para la matriz de la sucursal.

Es decir, la palabra renta, unida al adjetivo “disponible” nos lleva a entender que “renta disponible” es aquella renta que se puede disponer libremente o está lista para

usarse o utilizarse. Por lo tanto, si las pérdidas de ejercicios anteriores absorbieron la rentabilidad que se obtuvo en determinado ejercicio no existirá ninguna renta disponible.

Conforme el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas, se entiende por disponible: “Lo susceptible de libre empleo o atribución”. Así, se desprende que la renta “disponible” será aquella que resulta de libre empleo o atribución por parte de la matriz de la sucursal.

Por la definición del Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas del adjetivo disponible no es posible entender que, si su sucursal no distribuirá ninguna utilidad a su matriz por estar arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores, se pueda entender que existe una renta disponible a favor de la matriz.

Conforme lo anterior, bajo una interpretación literal de la norma no corresponde entender que la matriz deba tributar por una renta disponible que no existe cuando aún la sucursal se encuentra arrastrando pérdidas de ejercicios anteriores; por lo que corresponde deducirlas para establecer base imponible para calcular el gravamen por la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices del exterior.

4.4 Interpretación sistemática interpretación por la ubicación de la norma

De acuerdo a Rubio, según el método sistemático por ubicación de la norma, su interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto, grupo normativo, etcétera, en el cual se halla incorporada, a fin de que su «qué quiere decir» sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa (Rubio, 2009, p 240).

Asimismo, añade el autor que, de los ejemplos desarrollados, fluye que la razón de ser del método sistemático por ubicación de la norma está en darle significado a la norma a partir del «medio ambiente» de su conjunto, subconjunto o grupo normativo. En otras palabras, del total de principios, elementos, conceptos y contenidos que forman y explican la estructura normativa en la que está situada la norma a interpretar. (Rubio, 2009, p.249).

Así, en la norma bajo análisis tanto SUNAT y el Tribunal Fiscal han interpretado que no corresponde deducir las pérdidas para determinar la base imponible del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices, pues interpretan que la definición de renta neta es anterior a la deducción de pérdidas; y el término “renta neta imponible” es posterior a la deducción de pérdidas.

En el Capítulo II del presente trabajo de investigación sostuvimos que el término “renta neta imponible” no existe en la legislación del Impuesto a la Renta.

Como ya comentamos en el presente trabajo de investigación el término “Renta Neta Imponible” no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, SUNAT ha creado esa definición a través de Informes de se sustentan en resoluciones que aprobaron PDTs y en Cartillas del Impuesto a la Renta (instructivos), por lo que creemos que esta definición carece de fuerza legal.

SUNAT concluye en su Informe 066-2014-SUNAT que, puesto que el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR menciona como base de cálculo a la renta neta, no se acepta la deducción de pérdidas pues tendría que haberse referido al término renta neta imponible, término que creado por SUNAT en el Informe 127-2005-SUNAT/2B0000.

En el presente análisis, bajo una interpretación sistemática por ubicación de la norma, pretendemos respaldar que es posible interpretar que “renta neta” incluye la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores.

Para la Ley del Impuesto a la Renta y para su Reglamento existe un único momento o concepto es “Renta Neta” tal como se desprende del Capítulo VI de la misma Ley que lleva por Título “De la Renta Neta”.

Nótese que en el mencionado **Capítulo VI – De la Renta Neta**, regula en diversos artículos el tratamiento de las pérdidas de ejercicios anteriores en diversas circunstancias (pérdidas de segunda categoría, pérdidas por instrumentos financieros derivados, entre otros); y, específicamente, regula en su Art. 50° el arrastre de pérdidas en actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

De manera similar, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta el Capítulo VI se denomina “De la Renta Neta” y dispone en sus artículos el tratamiento de las

pérdidas en distintas circunstancias. Específicamente, regula el arrastre de pérdidas por actividades generadoras de rentas tercera categoría en su Art. 29°.

En el informe 127-2005 -SUNAT/2B0000 de SUNAT que sustenta su Informe 066-2014-SUNAT, se menciona que en el Artículo 50 de la LIR y en el 29 del Reglamento de la LIR se alude al término “renta neta de tercera categoría” al regularse los dos sistemas de compensación de pérdidas, por lo que dicha expresión denota una sola acepción, toda vez que en el mismo contexto normativo tal expresión no puede tener dos significados distintos.

Es decir, bajo la interpretación de SUNAT, dado que el término “renta neta” es utilizado en el Artículo 50 de la LIR para regular que las pérdidas compensarán a las “rentas netas”, ello puede significar únicamente que el término renta neta está ubicado antes de la deducción de pérdidas.

No compartimos la interpretación de SUNAT pues ello lleva a equívocos; por ejemplo, cuando el Artículo 55° de la LIR indica textualmente que la tasa de 29.5% se aplica sobre la renta neta, no tendríamos la posibilidad deducir las pérdidas para aplicar las tasas del IR. Abundan los ejemplos en la LIR en los que se utiliza el término “renta neta” sobreentendiéndose que ya se incluyen la deducción de las pérdidas de ejercicios anteriores.

Para efectos prácticos y de cálculo entendemos que SUNAT en sus PDTs y en sus Cartillas del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría indique que Renta neta es antes de considerar pérdidas; y, renta neta imponible es posterior a considerar pérdidas. No obstante, consideramos que para efectos legales no podemos partir de asumir que esa división tiene respaldo en la LIR.

Es decir, no podemos llenar de contenido una norma de rango legal, específicamente la base imponible como elemento de la obligación tributaria a partir de Cartillas de Impuestos a la Renta y de lo que se indica en PDTs, pues ello no se condice con una interpretación sistemática de la norma (Vulneración al Principio de Reserva de Ley como ya desarrollamos en el Capítulo III)

Así, para la correcta interpretación sistemática del Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR se debe tener en consideración la ubicación de los artículos referidos al arrastre de pérdidas. El Artículo 50° se encuentra dentro del Capítulo VI de la Ley del

Impuesto a la Renta, titulado “De la Renta Neta”; y el Artículo 29° del Reglamento sobre las pérdidas de tercera categoría se encuentra ubicado en el Capítulo VI, titulado “De la Renta Neta”.

Así, bajo la interpretación sistemática, si los artículos referidos a la deducción de pérdidas de tercera categoría se encuentran en el Capítulo “De la Renta Neta” es lógico entender que para determinar la renta neta es posible la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores.

En numerosas oportunidades el Tribunal Fiscal ha utilizado la interpretación sistemática para dilucidar la correcta interpretación de determinado dispositivo legal. Por ejemplo, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 00308-7-2009 utilizando el método de interpretación sistemático por ubicación de las normas entendió “Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01424-5-2002 y N° 01164-2-2006, entre otras, de la interpretación sistemática de los artículos 88°, 135° y 151° del Código Tributario se concluye, que en el caso que la determinación de un tributo haya sido efectuada por el contribuyente mediante declaración jurada, el medio legal idóneo para solicitar su modificación es una declaración jurada sustitutoria o rectificatoria, dependiendo si es presentada antes o después del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, mientras que en el caso que exista una orden de pago, resolución de determinación o cualquier otro acto vinculado con la determinación de la obligación tributaria emitido por la Administración, el medio legal idóneo para cuestionar el cobro es un recurso de reclamación o una apelación de puro derecho” (Resolución del Tribunal Fiscal N° 003808-7-2009, 2009).

4.5 Interpretación conforme a la Constitución

Como señala Blume, debemos tener en cuenta que este principio (interpretación conforme a la constitución) está dirigido a la interpretación de la Ley o de las normas infra constitucionales antes que, a la interpretación de la propia Constitución, es decir se trata de un principio de interpretación de leyes. (Blume, 2015, p 27)

De acuerdo al mencionado autor, que cita a Figueroa, los factores que dan fundamento al principio de interpretación conforme a la Constitución son: la Supremacía Constitucional, la unidad del ordenamiento jurídico; y, la necesidad de interpretar todo el ordenamiento jurídico desde la Constitución.

Así, considera que la Constitución se torna en el contexto necesario de todas y cada una de las leyes y reglamentos y demás normas del ordenamiento jurídico a efectos de su interpretación y aplicación; ello lleva a tener en cuenta, como hipótesis implícitas: (i) la constitución como fundamento de una nueva teoría de interpretación de la ley y de los actos normativos; y, (ii) la subordinación de la función paramétrica de la Constitución a la función interpretativa de la misma (Blume, 2015, p. 30).

El mencionado autor concluye que la interpretación conforme a la Constitución tiene dos dimensiones, una dimensión pasiva que opera como criterio orientador en la actividad interpretativa de los jueces en el ejercicio del control de constitucionalidad, según el cual se busca preservar la permanencia de la norma enjuiciada dentro del ordenamiento jurídico, acogiendo aquella interpretación que resulte compatible con la Constitución; y por otro lado una dimensión activa operando como principio general del ordenamiento jurídico, según el cual la norma constitucional se erige en parámetro de interpretación de todas las normas que conforman el ordenamiento jurídico.

Así, creemos que es necesario interpretar el Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56° de la LIR utilizando a la misma Constitución como un parámetro interpretativo, es decir inspirándonos en los parámetros o valores que en ella se encuentran.

Como ya mencionamos en el Capítulo Segundo del presente trabajo de investigación, la interpretación que hace SUNAT y el Tribunal Fiscal del Segundo Párrafo del Inciso e) del Artículo 56 de la LIR colisiona con los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva, reserva de ley, no confiscatoriedad e igualdad en materia tributaria.

Por lo anterior debemos tener en cuenta que la interpretación conforme a la constitución determina que todos los operadores jurídicos (incluyendo a SUNAT y al Tribunal Fiscal) deben buscar la interpretación que no colisione con los valores, parámetros o principios que otorga la Constitución política.

No se trata de aplicar un control difuso (inaplicación de la norma infra constitucional por preferir la norma constitucional), sino de buscar una interpretación de la norma legal que no vulnere los principios constitucionales.

Conforme lo anterior, una interpretación de la norma bajo análisis que se encuentre acorde con los principios constitucionales implicará que el impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales se determine considerando las pérdidas de la misma sucursal, pues de lo contrario (si no se consideran las pérdidas) se vulnerarán principios constitucionales.

4.6 Propuesta de interpretación del Art. 56.e de la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo señalado en el Capítulo Cuarto del presente trabajo de investigación, podemos afirmar que el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR no ha previsto una ficción para la base imponible del Impuesto por la distribución de utilidades, es por ello que debemos utilizar los métodos de interpretación permitidos.

Así, en función a los métodos de interpretación antes indicados en el presente capítulo, una correcta interpretación del Artículo bajo análisis concluirá válidamente que las pérdidas de ejercicios anteriores deben ser considerada a efectos de determinar la base imponible para la aplicación del Impuesto por distribución de utilidades por parte de sucursales. A consideración de Rubio (2009):

El método de interpretación literal es el primero a considerar necesariamente en el proceso de interpretación porque decodifica el contenido normativo que quiso el comunicar quien dictó la norma. Sin embargo, el método literal suele actuar - implícita o explícitamente- ligado a otros métodos para dar verdadero sentido a las interpretaciones y, en muchos casos, es incapaz de dar una respuesta interpretativa adecuada.

Por tanto, su utilización preponderante es discutible y no parece prevenir de ningún axioma válido por sí mismo, sino del hecho de que el intérprete ha decidido dar prioridad a un criterio tecnicista con clara preponderancia de la importancia del texto de la ley sobre lo demás. Históricamente, ello tuvo una explicación razonable en la época de la escuela francesa de la Exégesis, pero

aplicar dichos criterios en la actualidad nos parece obsoleto, pues han cambiado las condiciones del Derecho y de su entorno social, político e histórico (p. 239)

En referencia a la interpretación de los derechos fundamentales, el Tribunal Constitucional ha dicho expresamente que el método literal debe ser utilizado, pero por sí mismo es insuficiente.

Así, consideramos que al interpretar el Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR se debe utilizar los métodos de interpretación antes indicados y no solamente uno de ellos. Entonces, considerando la interpretación histórica, literal, sistemática y conforme a la constitución podemos concluir válidamente que la norma bajo análisis no ha restringido la aplicación de pérdidas para determinar la base imponible de la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices.

CONCLUSIONES

- El Segundo Párrafo del Artículo 56 Inciso e) de la LIR regula la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices, y para ello recurre a la ficción legal de considerar la distribución en el momento del vencimiento de la declaración jurada anual del impuesto a la Renta de Empresarial de la Sucursal.
- La ficción legal antes indicada abarca solamente el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia de la norma bajo análisis. La ficción no abarca el elemento base imponible de la obligación tributaria pues su propia redacción no lo permite.
- SUNAT y el Tribunal Fiscal interpretan que el Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR no permite la considerar las pérdidas de la sucursal a efectos de determinar la base imponible para la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices pues consideran que la ficción legal abarca el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia y también la base imponible del gravamen.
- En las legislaciones de Colombia, México y Chile no se ha restringido la posibilidad de que se consideren las pérdidas de años anteriores a efectos de determinar la base imponible para la distribución de utilidades por parte de sucursales a sus matrices no domiciliadas.
- La interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal implican una vulneración al Principio Constitucional Tributario de No confiscatoriedad pues la matriz de la sucursal tendrá que tributar por distribución de utilidades cuando estos no existen y sin que se verifique una capacidad económica o alguna manifestación de riqueza.
- La interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulneran el principio constitucional de Reserva de Ley pues están llenando de contenido de la base imponible del gravamen a partir de un informe de SUNAT.
- La interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulneran el principio de no confiscatoriedad pues al gravar donde no hay una manifestación de riqueza también están vulnerando de manera irrazonable el derecho a la propiedad.

- La interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal vulneran el principio de igualdad en materia tributaria pues establecen una diferencia irrazonable entre el tratamiento de la distribución de utilidades de una sucursal y una sociedad con matriz del exterior.
- Bajo una interpretación histórica del Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR, llegamos a la conclusión de que ni en los antecedentes legislativos ni en las exposiciones de motivos de la norma se excluyó considerar a las pérdidas a efectos de determinar la base imponible del impuesto a la distribución de utilidades por parte de sucursales.
- Bajo una interpretación literal del Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR, llegamos a la conclusión de que el significado de los términos empleados por el legislador permite utilizar las pérdidas para determinar la base imponible del gravamen a la distribución de utilidades por parte de sucursales.
- Bajo una interpretación sistemática, concluimos que la interpretación de SUNAT y del Tribunal Fiscal en cuanto a que la definición de Rente Neta no incluye la aplicación de pérdidas de ejercicios anteriores es equivocada pues la ubicación del Artículo 50° (en donde se regula el arrastre de pérdidas) se encuentra en el Capítulo VI de la LIR titulado De la Renta Neta.
- Bajo una interpretación conforme a la constitución llegamos a la conclusión de que SUNAT y el Tribunal Fiscal deben buscar la interpretación de la norma que no vulnere los principios y valores que emanan de la Constitución pues esta última irradia con fuerza normativa todo el ordenamiento legal.
- Consideramos que utilizando los métodos de interpretación antes indicados podemos concluir que el Segundo Párrafo del Artículo 56 inciso e) de la LIR no restringe la aplicación de pérdidas para la determinación de la base imponible de la distribución de utilidades por parte de sucursales a su matriz.

REFERENCIAS

- Blume Rocha A. (2015). *El Principio de Interpretación conforme a la Constitución como criterio hermenéutico del Tribunal Constitucional*.
- Bravo Cucci J. (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Jurista Editores.
- Cuevas, A. (2010). Establecimientos Permanentes. *Revista de Estudios Tributarios*, 1, 37-68.
<https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41232>
- Decreto Supremo 174-2004-EF, que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (7 de diciembre de 2004).
- Escalante Gonzáles A. (2021). El Principio Constitucional de igualdad en materia tributaria en la jurisprudencia oscilante y relevante del Tribunal Constitucional desde 1996 hasta el 30 de junio de 2020.
- Flury H. A. (2009). *Las sucursales en el derecho societario del Perú: una aproximación práctica*. Turecuerdo.
- Hundskopf Exebio O. (2012). *Manual de Derecho Societario*. Gaceta Jurídica.
- Informe 066-2014-SUNAT/4B0000 (8 de mayo de 2014).
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i066-2014-5D0000.pdf>
- Informe N° 127-2005-SUNAT/2B0000 (17 de junio de 2005).
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1272005.htm>
- Ley N° 27513, Ley que modifica la Ley del Impuesto a la Renta cuyo texto ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF (28 de Agosto de 2001).
- Ley N° 27804, Ley que modifca la Ley del Impuesto a la Renta cuyo texto ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF (2 de Agosto de 2002)
- Mc Naughton C. H. (2015). *Jerarquía y sistema tributario Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano*. Ediciones Legales.
- Medrano Cornejo, H. (2004). Impuesto a la renta y dividendos: remuneración de socios, revaluación de activos y distribución en especie. *Derecho & Sociedad*, 15(22).
- Moreano C. (octubre, 2016). Base de cálculo del impuesto a la renta sobre los dividendos de las sucursales. *Revista Aele*, 29.
- Novoa Herrera G. M. (2006). El principio de la capacidad contributiva. *Derecho & Sociedad*, 17(27).

- Pablo Varona, C. (2007). La fiscalidad de los dividendos en España tras la reforma de la imposición sobre la renta. *Vectigalia*, 3(3).
- Perez, K. (2009). Tratamiento tributario y tratamiento societario de las sucursales en la legislación peruana ¿Convivencia pacífica o diferencias irreconciliables entre de 2001 ambas regulaciones Primera Parte. *Derecho & Sociedad*, 33.
- Queralt, J. M. (2016). *Derecho Tributario*. Aranzadi Thomson
- Rabines, M. (2016). *Algunos aspectos del establecimiento de sucursales de empresas extranjeras en el Perú* [Trabajo de investigación para optar por el Grado Académico de maestro en Derecho Empresarial, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/1305>
- Rojas Lucanas, E. (2020). *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 de Magíster en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Digital de Tesis y Trabajos de Investigación PUC. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/17797>
- Rubio Correa M. (2009). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.