

# Tratamiento Tributario y Tratamiento Societario de las Sucursales en la Legislación Peruana

## ¿Convivencia Pacífica o Diferencias Irreconciliables entre ambas Regulaciones? – Primera Parte

Kelly Pérez Montenegro\*

*En el presente trabajo la autora analiza desde un enfoque normativo, jurisprudencial y doctrinario el tratamiento societario y tributario – específicamente en cuanto al Impuesto a la Renta se refiere - de las sucursales establecidas en el Perú y en el exterior de sociedades constituidas en el Perú y de las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el exterior; así como los efectos y consecuencias tributarias que traen consigo en el Perú los diferentes tratamientos normativos.*

### 1. Introducción

En la actualidad, cada vez es más común encontrar empresarios nacionales y extranjeros que buscan ampliar sus actividades y extender sus negocios, descentralizándolos y desarrollando todo o parte de su objeto social ya no sólo en un territorio determinado, sino en lugares distintos a los de su domicilio social, ya sea dentro o fuera de sus países de origen; ello con la finalidad de atender a la demanda de sus clientes, buscar nuevos clientes, y de posicionarse tanto en el mercado nacional como internacional.

Para ello, los inversionistas nacionales y extranjeros necesitan crear nuevos puntos de apoyo de la sociedad principal. Para lograr dicha finalidad, las sociedades tienen múltiples opciones: (i) pueden realizar sus actividades directamente, desplazándose dentro del mismo país o invirtiendo directamente en otro país; (ii) pueden celebrar contratos de agencia con terceros; (iii) pueden establecer oficinas de representación; (iv) pueden establecer sucursales; (v) pueden constituir filiales o subsidiarias; (vi) pueden celebrar contratos de colaboración empresarial o de asociación en participación, entre otras opciones.

Es así como la sucursal nace como una necesidad a

dicha dispersión territorial de la actividad empresarial, ello sin perder la personería jurídica de la sociedad principal ni su identidad con ella, a fin de que las transacciones entre clientes y proveedores se vuelvan más dinámicas y seguras, sin necesidad de recurrir a otras figuras como la creación de una filial o la dación de poderes para concretar transacciones. Como puede apreciarse, las sucursales son un vehículo importante y dinámico para la inversión, nacional o extranjera. Sin embargo, en las decisiones empresariales, se toman en consideración aspectos no sólo comerciales, sino también tributarios, entre otros; ello con la finalidad de proteger su inversión, sobre todo la extranjera, y de obtener el resultado más óptimo para las inversiones. Dado que el tratamiento societario y el tratamiento tributario, en cuanto al Impuesto a la Renta se refiere (en adelante, el tratamiento tributario) de las sucursales en el Perú no suelen ser siempre iguales, sino que, por el contrario, muchas veces son disímiles, el presente trabajo buscará analizar las diferencias que existen en cuanto al tratamiento de las sucursales establecidas en el Perú, tanto de las que provengan de sociedad constituidas en el Perú como de aquellas sociedades constituidas en el exterior, desde una perspectiva societaria y tributaria; análisis que resulta importante

\* Profesora de Impuesto a la Renta en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Abogada asociada del Estudio Rubio Leguía Normand & Asociados S.C.R.L.

en la toma de decisiones empresariales.

## 2. Naturaleza Jurídica de una Sucursal

### 2.1. Para Efectos Societarios

La sucursal es todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en un lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social; ello de conformidad con el artículo 396° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades (en adelante, la LGS).

La sucursal de una sociedad es un establecimiento secundario, ya que está subordinado administrativamente a la sociedad. Sin embargo, es un establecimiento organizado con vocación de permanencia, ya que no se trata de instalaciones de carácter eventual, sino de un lugar en donde la sociedad desea establecer un centro de operaciones. Tiene un accionar delimitado a un determinado ámbito geográfico, ubicado en un lugar distinto del domicilio de la sociedad principal, ya sea dentro o fuera del país del domicilio de la sociedad principal, para atender los requerimientos de los clientes de una manera más eficiente.

Suele tener menor volumen de operaciones por lo general que la sociedad principal y puede desarrollar las mismas actividades que las de su sociedad principal o sólo alguna de ellas, según las facultades que le otorgue la sociedad principal en los estatutos. El motivo de ello es que, a través de la sucursal, la sociedad principal desarrollará sus actividades en un lugar distinto al de su domicilio; razón por la cual se desnaturalizaría el concepto de "sucursal" en caso la sociedad principal otorgue mayores atribuciones que las que ella tiene en su objeto social. En ese supuesto, lo más conveniente sería constituir una filial o subsidiaria.

### 2.2. Para Efectos Tributarios

En términos generales, la sucursal de una sociedad, para efectos tributarios, comparte la misma naturaleza jurídica que para efectos societarios; esto es, es concebido como un establecimiento secundario de la sociedad principal, con vocación de permanencia.

Sin embargo, el tratamiento tributario de una sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el Perú difiere del de una sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero; ello debido a la naturaleza distinta e intrínseca de cada una de ellas.

En efecto, la primera de ellas calificará como un establecimiento anexo de la sociedad constituida en el Perú, la misma que se declarará como tal ante la Superintendencia Nacional de Administración

Tributaria (en adelante, SUNAT), conforme se establece en el procedimiento N° 3 del Texto Único de Procedimientos Administrativos de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 057-2009-EF (en adelante, TUPA), y consolidarán resultados con la sociedad principal constituida en el Perú, ya que, de conformidad con las normas tributarias, no se configura en el presente caso una "persona jurídica" independiente de la sociedad principal para efectos tributarios. En ese sentido, habrá una única determinación del IR por parte de la sociedad principal constituida en el Perú con su sucursal establecida en el Perú.

Por el contrario, la sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el exterior se declarará ante la SUNAT como una "persona jurídica" independiente conforme se establece en el procedimiento N° 1 del TUPA de la SUNAT, tributará en el Perú en forma independiente pero sólo por sus rentas de fuente peruana, en el caso del Impuesto a la Renta (en adelante, IR). Asimismo, se encontrará sujeta a determinadas obligaciones formales en el Perú; conforme se describirá con mayor detalle en el siguiente acápite.

## 3. Personería Jurídica

### 3.1. Para Efectos Societarios

La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. 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; ello de conformidad con el artículo 396° de la LGS.

La casa matriz o sociedad principal y la sucursal son dos establecimientos físicamente distintos, pero ello no conlleva a la creación de una personería jurídica diferente para cada uno de ellos para efectos societarios. Si bien las sucursales son establecimientos permanentes que permiten la dispersión territorial de la casa matriz, mantiene una unidad jurídica como sujeto de derecho con esta última. En efecto, la sucursal:

(a) Carece de personalidad jurídica propia: entendemos que, si bien no goza de personería jurídica propia, no es que carezca de personería jurídica alguna, sino que goza de la personería jurídica de la casa matriz. En ese sentido, no es sujeto de derechos ni obligaciones en forma independiente, sino que lo será a través de la casa matriz;

(b) Es subordinada a la casa matriz: ya que tiene una misma administración central. Existe una concentración total de los resultados económicos y del derecho de dirección y representación de la matriz; únicamente se desenvuelven en ámbitos espaciales

distintos, según los poderes que la casa matriz le otorgue a la sucursal a través de los estatutos de ésta.

(c) Goza de cierto grado de independencia funcional. En efecto, la sucursal goza de cierta independencia funcional o autonomía administrativa, económica y de gestión en el desarrollo de las actividades para las cuales fueron establecidas, para desarrollar transacciones independientes. Ello se ve evidenciado en que la sucursal se encuentra dotada de representación legal permanente, al designar a un representante legal para que pueda realizar las actividades que la casa matriz le ha asignado, conforme a los poderes otorgados por la casa matriz;

(d) No tiene un patrimonio independiente de la casa matriz. En efecto, el patrimonio es el de la sociedad principal, que afecta parte del mismo a la realización de las actividades asignadas a una determinada sucursal. Dicho patrimonio afectado se suele denominar “capital asignado” y está constituido por bienes y derechos que no son ajenos al patrimonio de la persona jurídica principal;

(e) Tiene una contabilidad descentralizada momentáneamente, ya que luego consolida resultados con la casa matriz.

Cabe precisar que la personería jurídica que una entidad de derecho privado constituida en el extranjero y de su capacidad para celebrar actos jurídicos en el Perú no viene dado por el establecimiento de una sucursal en el Perú, ya que el artículo 2073° del Código Civil reconoce que las personas jurídicas de derecho privado constituidas en el extranjero son reconocidas de pleno derecho en el Perú, y se reputan hábiles para ejercer en el territorio peruano, eventual o aisladamente, todas las acciones y derechos que le correspondan.

### 3.2. Para Efectos Tributarios

a) Conforme señaláramos en el acápite precedente, las sucursales establecidas en el Perú de empresas constituidas en el Perú no tienen personería jurídica independiente de esta última, ya que ambas conforman una única unidad jurídica.

b) Por el contrario, las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el extranjero califican para efectos del IR como “personas jurídicas”, de conformidad con el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004- EF (en adelante, la LIR), independientes de la casa matriz. Este hecho trae consigo determinadas consecuencias, una sustancial, y otras formales: (i) consecuencia sustancial: que dichas sucursales sean contribuyentes del IR únicamente por las rentas de fuente extranjera

que generen, según lo dispuesto por el artículo 6° de la LIR; y (ii) consecuencias formales: que dichas sucursales deban cumplir con determinadas obligaciones formales, en su calidad de “personas jurídicas”, como por ejemplo, la presentación de declaraciones juradas u otras comunicaciones, llevar contabilidad independiente, emitir comprobantes de pago, actuar como agentes de retención, entre otras obligaciones.

Esta es una de las diferencias más relevantes entre el tratamiento societario y tributario de las sucursales establecidas en el Perú de entidades constituidas en el extranjero, ya que si bien estas sucursales carecen de personería jurídica para efectos societarios, para efectos tributarios, sí es una unidad de imputación de obligaciones y derechos, tanto frente a la Administración Tributaria como frente a terceros.

En efecto, una de las consecuencias más relevantes es que esta sucursal sea calificada como deudor tributario, en calidad de contribuyente, para efectos de la LIR. Sin embargo, a diferencia de los otros contribuyentes del IR, este tipo de sucursales tributan únicamente por sus rentas de fuentes peruanas. El sentido de esta disposición legal es hacer que este tipo de sucursales tributen únicamente por sus rentas de fuente peruana (excluyendo a las rentas de fuente extranjera) pero siguiendo la forma de determinación de los sujetos domiciliados (que puedan deducir gastos reales en función al principio de causalidad, con la tasa aplicable a las personas jurídicas domiciliadas, y no que deduzcan importes predeterminados por la LIR con las tasas de los no domiciliados). En efecto, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 28° del reglamento de la LIR, si las sociedades constituidas en el exterior establecen sucursales en el Perú para que realicen actividades gravadas en el país, dichas sucursales deberán considerar como ingreso propio la parte que retribuya la realización de tales actividades, debiendo seguirse igual criterio en el caso de los gastos.

Asimismo, la elección del legislador de que, a pesar de calificarlos como domiciliados, establezca que tributen únicamente por sus rentas de fuente peruana se basa en el mismo hecho de la naturaleza de una sucursal, que societariamente no es una persona jurídica independiente de la matriz, pues consolida con ella resultados. El hacer que tributen este tipo de sucursales por sus rentas de fuente mundial, haría que tributen las mismas rentas en dos países distintos, haciendo casi imposible la fiscalización por parte de la SUNAT de las rentas de fuente extranjera de este tipo de sucursales, y engorrosa la forma de aplicación de créditos por impuestos pagados por concepto de impuesto a la renta de fuente extranjera en ambos países, dependiendo de si existen convenios para evitar la doble imposición suscritos entre ambos

<sup>1</sup> BEAUMONT. Op cit. Pag 832-834

ELIAS LAROSA, Enrique. Derecho Societario Peruano. Editora Normas Legales. Segunda edición. 2000. Lima. Pag 71.

países o dependiendo de las reglas internas de cada país para acreditar los mencionados créditos. De por sí, la norma que señala que las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el extranjero tributan con el IR por sus rentas de fuente peruana podría generar un problema de doble imposición con el país de constitución de la casa matriz; sin embargo, nuestro legislador, en virtud de su *ius imperium*, ha decidido atribuirse jurisdicción sobre este tipo de rentas. Las soluciones para evitar la doble tributación de estas rentas dependerán de si las jurisdicciones involucradas tienen suscritos convenios para evitar la doble imposición o, en su defecto, de las normas internas de cada país para solucionar este tema.

Ante esta realidad, el legislador peruano ha optado por considerar a las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el exterior como domiciliadas pero únicamente por sus rentas de fuente extranjera. Así por ejemplo, "Aerolíneas Latinoamericanas, Sucursal del Perú", sucursal en el Perú de Aerolíneas Latinoamericanas, empresa constituida en Brasil, será considerada "persona jurídica" para efectos del IR, y por tanto, centro de imputación de derechos y obligaciones, utilizando el legislador peruano como criterio de vinculación subjetivo el considerarla domiciliada pero como criterio de vinculación objetivo el hacerla tributar únicamente por sus rentas de fuente peruana. De esta manera, "Aerolíneas Latinoamericanas, Sucursal del Perú" aún cuando tenga la calidad de "persona jurídica" para efectos del IR, no tributará por las rentas que su casa matriz pudiese generar y que por las rentas que la propia sucursal pudiese generar pero que califiquen como rentas de fuente extranjera.

**Esta es una de las diferencias más relevantes entre el tratamiento societario y tributario de las sucursales establecidas en el Perú de entidades constituidas en el extranjero, ya que si bien estas sucursales carecen de personería jurídica para efectos societarios, para efectos tributarios, sí es una unidad de imputación de obligaciones y derechos, tanto frente a la Administración Tributaria como frente a terceros.**

Por otra parte, el ser deudor tributario, en calidad de contribuyente, conlleva a que la sucursal esté obligada al cumplimiento de diversas obligaciones formales, entre las cuales podemos citar a las siguientes:

Por otra parte, el ser deudor tributario, en calidad de contribuyente, conlleva a que la sucursal esté obligada al cumplimiento de diversas obligaciones formales, entre las cuales podemos citar a las siguientes:

(i) Inscripción ante el Registro de la SUNAT a fin de obtener un número de Registro de Identificación de Contribuyente, dar de alta a tributos, y a representantes legales, entre otros. Cabe precisar que inclusive este tipo de sucursales podrían a su vez dar de alta a establecimientos anexos, como por ejemplo depósito, entre otros, ello de conformidad con la Ley del Registro Único de Contribuyente, aprobado por Decreto Legislativo N° 943 y su reglamento, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 210-2004-SUNAT;

(ii) Presentar declaraciones juradas determinativas e informativas (ya sean semanales, mensuales, o anuales, según corresponda), según lo dispuesto por el artículo 79° de la LIR y el artículo 48° de su reglamento que establece que las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el exterior, deberán presentar declaración jurada por sus rentas de fuente peruana;

(iii) Emitir comprobantes de pago por las operaciones que realicen, previa solicitud de autorización de impresión de comprobantes de pago a la SUNAT, según los alcances del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 077-99/SUNAT;

(iv) Llevar contabilidad independiente, según los alcances del artículo 65° de la LIR y la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT;

(v) Ser agente de retención y declarar el impuesto retenido cuando les hubiera correspondido, según los alcances del artículo 71° de la LIR y el artículo 48° de su reglamento;

Por último, debemos señalar que, el sometimiento de las sucursales establecidas en el Perú de empresas extranjeras al cumplimiento de obligaciones establecidas por las leyes del Perú no constituye ningún límite al principio de extraterritorialidad. Para efectos tributarios, a la sociedad extranjera cuya sucursal se establece en el Perú, no le acompaña su ley nacional en el desarrollo de sus actividades a través de la sucursal, ya que ésta se sujeta a la ley peruana.

c) Ahora bien, las sucursales en el exterior de sociedades constituidas en el Perú tienen otras reglas juego, para efectos tributarios, expresamente establecidas en el tercer párrafo, numeral 3 del artículo 4° del reglamento de la LIR, que dispone que la condición de domiciliado

es extensiva a las sucursales en el exterior establecidos por sociedades constituidas en el Perú.

Ello significa que si una sociedad constituida en el Perú decide establecer una sucursal fuera del Perú, esta sucursal será considerada domiciliada en el Perú pero no como un contribuyente distinto a su casa matriz, sino que, como bien señala la norma, la condición de domiciliada de la casa matriz se extiende a dicha sucursal establecida fuera del Perú. Nótese que a diferencia de las sucursales establecidas en el Perú de sociedades constituidas en el exterior, en donde la LIR las considera domiciliadas únicamente por sus rentas de fuente extranjera, para el caso de las sucursales establecidas en el exterior de sociedades constituidas en el Perú no se establece dicha excepción. Por ende, se debiera entender que las sucursales establecidas en el exterior de sociedades constituidas en el Perú se consideran domiciliadas no sólo por sus rentas de fuente peruana sino por sus rentas de fuente mundial (peruana y extranjera), debiendo consolidarse los resultados de ambas entidades, a fin de obtener una única determinación del IR. Si bien es cierto no hay norma expresa que señale cómo debiera tributarse en este caso, consideramos que debieran consolidarse los resultados de la sucursal en el exterior con los resultados de la casa matriz, sumando a los resultados de la casa matriz en el Perú las rentas netas imponibles que se generen y siguiendo los límites de las pérdidas de fuente extranjera, según corresponda en cada caso concreto.

#### 4. Responsabilidad de la Casa Matriz y del Representante Legal de la Sucursal

##### 4.1. Para Efectos Societarios

a) La sociedad principal responde por las obligaciones de la sucursal. En nulo todo pacto en contrario; ello de conformidad con el artículo 397° de la LGS.

Los actos y contratos que se celebren a través de la sucursal obligan a la sociedad principal, ya que, no siendo la sucursal una persona jurídica distinta a su casa matriz, sino un establecimiento subordinado a aquél, la sociedad principal responde por las obligaciones que se contraen a través de la sucursal. El verdadero sujeto de imputación de derecho y obligaciones es la sociedad principal, pese a las circunstancias de la autonomía de administración y gestión que le son reconocidas a la sucursal.

Así, la sociedad responde con la totalidad de su patrimonio por las obligaciones que se determinen para su sucursal en el lugar en el que ésta esté establecida y no sólo por los bienes afectados a la sucursal. Ello es así por cuanto se trata de una sola persona jurídica. Lo mismo ocurre en el caso inverso, todas las obligaciones de la sociedad también responden en forma ilimitada con los bienes de la sucursal, por cuanto, ya dijimos, se trata de una sola persona jurídica<sup>4</sup>.

Cabe precisar que la cancelación de la inscripción de la sucursal no afecta a la responsabilidad de la sociedad principal por las obligaciones de aquélla, según lo dispone el propio artículo 401° de la LGS. En efecto, de una revisión de las normas contenidas en la LGS sobre las sucursales en cuanto a su extinción, mientras que para las sucursales de sociedades peruanas la LGS establece un simple procedimiento de cancelación del registro, en el caso de las sucursales de sociedades extranjeras la LGS exige un procedimiento regular de disolución y liquidación como el aplicable a las sociedades. En uno u otro caso, la sociedad propietaria de la sucursal es el único sujeto titular de cuantos derechos y obligaciones se deriven de la misma, y por tanto, responsable frente a terceros por la sucursal<sup>5</sup>.

b) Por otra parte, el representante legal permanente de una sucursal se rige por las normas establecidas en esta ley para el gerente general de una sociedad, en cuanto resulten aplicables, de conformidad con el artículo 400° de la LGS. La responsabilidad del gerente general alcanza a los supuestos regulados en el artículo 190° de la LGS<sup>6</sup>.

##### 4.2. Para Efectos Tributarios

a) Las consecuencias en cuanto a la responsabilidad se refiere respecto de la casa matriz, para efectos tributarios, variarán en función a si nos encontramos frente a: (i) una sucursal establecida en el Perú o en el exterior de una sociedad constituida en el Perú, o (ii) una sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el exterior.

En el primer caso, dado que nos encontramos frente a una unidad jurídica, la responsabilidad por los actos de la sucursal recaerá en la casa matriz, quien responderá con todo su patrimonio por las deudas tributarias que pudiere haber generado la sucursal. Cabe precisar que este tipo de responsabilidad es directa (deudor

<sup>3</sup> ELIAS. Op cit. Pág. 72

<sup>4</sup> BEAUMONT. Op cit. Pág 839

<sup>5</sup> ELIAS. Op cit. Pág 1060.

<sup>6</sup> BEAUMONT. Op cit. Pág 847.

El artículo 190° de la LGS establece que el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave, siendo particularmente responsable por:

1. La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante;
2. El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno diseñada para proveer una seguridad razonable de que los activos de la sociedad estén protegidos contra uso no autorizado y que todas las operaciones son efectuadas de acuerdo con autorizaciones establecidas y son registradas apropiadamente;
3. La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general;
4. El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad;
5. La conservación de los fondos sociales a nombre de la sociedad;

tributario en calidad de contribuyente) y no solidaria (deudor tributario en calidad de responsable), ya que nos encontramos frente a un único contribuyente y no frente a un contribuyente con un responsable solidario.

En el segundo caso, dado que este tipo de sucursal es una “persona jurídica” independiente para efectos del IR, nos encontraríamos frente a un contribuyente distinto a su casa matriz para efectos tributarios. Nuestro Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF (en adelante, el CT) no incorpora este supuesto como uno de responsabilidad solidaria, por lo que la casa matriz del exterior no es responsable solidaria de las deudas de su sucursal establecida en el Perú. En este escenario, la sucursal responderá, en su calidad de contribuyente, por las deudas tributarias que haya generado con el “capital asignado”, que sería considerado el importe límite respecto del cual este tipo de sucursales respondería frente a la Administración Tributaria.

## Cabe precisar que la cancelación de la inscripción de la sucursal no afecta a la responsabilidad de la sociedad principal por las obligaciones de aquélla, según lo dispone el propio artículo 401° de la LGS

Supletoriamente, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del CT y en concordancia con el artículo 397° de la LGS, la sociedad principal responde por las obligaciones de la sucursal, por lo que la Administración Tributaria, en teoría, se encuentra facultada a realizar el cobro de la deuda tributaria impaga a la casa matriz. Los inconvenientes vendrían en los temas operativos de cómo iniciar la cobranza hasta llegar a su efectiva culminación.

b) Las consecuencias en cuanto a la responsabilidad se refiere respecto del representante legal de la sucursal sería la misma, ya sea que nos encontremos frente a (i) una sucursal establecida en el Perú o en el exterior de una sociedad constituida en el Perú, o (ii) una sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el exterior. En efecto, en ambos casos, el representante legal podría tener la calidad de responsable solidario de la matriz en determinados supuestos taxativamente establecidos por el CT.

Como sabemos, el responsable solidario es el

deudor tributario que, sin haber realizado el hecho imponible o respecto del cual no se ha realizado el hecho imponible, está obligado por disposición legal expresa a cumplir con la prestación tributaria que le corresponde al contribuyente (sujeto que ha realizado o respecto del cual se ha realizado el hecho imponible), conjuntamente con éste. Esto es, es un sujeto pasivo por deuda ajena en virtud de disposiciones legales expresas.

Los responsables solidarios “son los sujetos pasivos situados al lado del contribuyente que permanecen dentro de la relación obligacional por vínculos de solidaridad”.

Establecida la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria, en virtud de su facultad discrecional, puede elegir cobrar, indistintamente, simultáneamente, conjuntamente o por separado la deuda tributaria al contribuyente y/o al responsable solidario, la totalidad de la deuda.

Nuestro CT ha establecido en el numeral 2 del artículo 16° que los representantes legales están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, precisando que, existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. Añade que se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

- (i) No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
- (ii) Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
- (iii) Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
- (iv) No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
- (v) Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
- (vi) Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.
- (vii) Emplea bienes o productos que gocen de

6. El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad;

7. La veracidad de las constancias y certificaciones que expida respecto del contenido de los libros y registros de la sociedad;

8. Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley al derecho de información de los accionistas; y,

9. El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio.

exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.

(viii) Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.

(ix) No ha declarado ni determinado su obligación en los plazos requeridos.

(x) Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.

(xi) Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

Asimismo, el artículo 20<sup>a</sup>-A del CT ha establecido los efectos de la responsabilidad solidaria, los mismos que son:

(i) La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente.

(ii) La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.

(iii) Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios.

(iv) La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.

(v) La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo las excepciones de ley.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria,

la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

## 5. Capital Asignado

### 5.1. Para Efectos Societarios

El capital asignado es la provisión de fondos que le entrega, otorga o asigna la sociedad principal a la sucursal para su establecimiento y funcionamiento. Es parte del patrimonio de la casa matriz afectado a la realización de las actividades asignadas a una determinada sucursal, constituido por bienes y derechos propios del patrimonio de la persona jurídica principal.

El Tribunal Registral en su Resolución N° 124-2001-ORLC/TR define al capital asignado como la dotación económica que la principal asigna y que responde a una verdadera dotación patrimonial.

El capital asignado no genera acciones, participaciones, títulos o similares a favor de la sociedad principal, ni tampoco derechos o limitaciones sobre la base de él. Es simplemente el capital de trabajo que la casa matriz le entrega a la sucursal para que se establezca y pueda realizar las funciones encomendadas por la casa matriz.

Sin embargo, dicho capital asignado, para fines económicos, financieros y contables, por su naturaleza, constituye el "patrimonio" de la sucursal, en tanto será base para medir y establecer los beneficios o pérdidas que resulten del desarrollo de las actividades de la sucursal.

En ese sentido, el capital asignado no tiene por qué sujetarse a formalidades para su aumento o disminución. Según la principal vaya dotando a la sucursal de mayor capital o, en su caso, la sucursal remita o devuelva parte de dicho capital a la principal, éste se aumentará o reducirá. Tal reconocimiento es meramente económico, financiero y contable, mas no jurídico-societario o jurídico-registral.

### 5.2. Para Efectos Tributarios

No existe definición de "capital asignado" para efectos tributarios, por lo que acogemos para efectos tributarios, la misma definición societaria.

Sin embargo, hay una consecuencia tributaria que difiere del aspecto societario, y es que, a pesar de no existir valores mobiliarios que representen el capital asignado, la LIR establece que las sucursales establecidas en el Perú de entidades no domiciliadas generan "dividendos" a favor de la casa matriz. Ello es así, por cuanto este tipo de sucursales califican como "personas jurídicas" para efectos del IR, y se entiende que las "personas jurídicas" distribuyen dividendos cuando distribuyen utilidades a sus "titulares", de

conformidad con el artículo 24-A de la LIR.

En efecto, el artículo 56° de la LIR dispone expresamente que, en el caso de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, se entenderá que existe una distribución de utilidades a favor de la casa matriz 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 (casa matriz). La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal más 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.

A diferencia de los dividendos en materia societaria, que toman como base la utilidad contable, este tipo de dividendos de la sucursal a la sociedad tiene como base una utilidad tributaria, determinada según el párrafo precedente. Asimismo, la distribución de dividendos para la casa matriz, para efectos tributarios, nace en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del IR, no siendo necesario acuerdo de distribución de dividendos o puesta a disposición efectiva o remesa de los mismos para que se entiendan distribuidos. Ello es así, por cuanto la sucursal y la casa matriz consolidan sus resultados.

#### **6. Relaciones Jurídicas de la Sucursal con la Casa Matriz: Algunos Casos Concretos**

A continuación, citaremos algunos interesantes criterios establecidos por el Tribunal Fiscal y por la SUNAT referidos al tema de las relaciones jurídico-tributarias de la sucursal con su casa matriz:

6.1. Las sucursales establecidas en el Perú de sociedades extranjeras pueden realizar transacciones comerciales con su casa matriz ya que son entidades distintas para efectos tributarios: RTF N° 04429-5-2005.

En efecto, el objeto de controversia en la citada RTF era determinar si la sucursal establecida en el Perú de una sociedad extranjera se encontraba obligada a efectuar la retención y pago del IR a la SUNAT por los pagos que le efectuara a su casa matriz por concepto de: (i) licencias de uso de derechos patrimoniales sobre determinados programas utilizados económicamente en el Perú, y (ii) servicios de cómputo, contables y tributarios brindados por su casa matriz respecto de los cuales había evidencia de haber sido prestados íntegramente en el exterior.

Según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la mencionada RTF, la mencionada sucursal debió retener a su casa matriz el IR sobre el concepto (i) y no debió retener a su casa matriz el IR sobre el concepto (ii) ya que el primer concepto es claramente renta de fuente

peruana y el segundo no, y los sujetos no domiciliados, como lo era la casa matriz, se encuentran gravados únicamente por sus rentas de fuente peruana.

Dado que la mencionada sucursal calificaba como “persona jurídica” y, por ende, deudor tributario para efectos del IR, debió cumplir con efectuar la retención correspondiente al concepto (i), a pesar que societariamente tienen la misma personería jurídica.

6.2. Resulta irrelevante determinar si el representante legal que firma el recurso de apelación de la sociedad principal es el representante de la sucursal donde se encuentra ubicada la Intendencia de la SUNAT que emite los valores materia de impugnación, toda vez que de los documentos presentados en el expediente de apelación se evidencia que el representante legal que firma el recurso de apelación es representante de la sociedad principal: RTF N° 01901-1-2002.

Como se desprende de la mencionada RTF, el Tribunal Fiscal considera una unidad jurídica a la sucursal establecida en el Perú de una empresa constituida en el Perú, por lo que es más que suficiente, para admitir a trámite el recurso de apelación, que se encuentre acreditado que el representante legal que firma el recurso es representante legal de la sociedad principal.

6.3. La inscripción de la extinción de la sucursal en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero pone fin a su personalidad jurídica y a cualquier facultad de representación otorgada a personas naturales: RTF N° 08250-A-2007.

El tema materia de controversia era si la SUNAT podía cobrar a los ex – liquidadores de una sucursal establecida en el Perú de una entidad constituida en el exterior, y a ésta, una deuda tributaria de la sucursal en el Perú de dicha casa matriz, la cual se encontraba extinguida.

El Tribunal Fiscal estableció en la mencionada RTF que la inscripción de la extinción de la sucursal en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero pone fin a su personalidad jurídica, y por ende, también pone fin a cualquier facultad de representación otorgada a personas naturales, como por ejemplo, los liquidadores, por lo que las notificaciones efectuadas a dicha sucursal a través de sus ex - liquidadores no surte efecto en la medida en que la sucursal se encuentra extinguida.

En cuanto a la responsabilidad de la casa matriz no emite un pronunciamiento de fondo, sino sólo un pronunciamiento respecto de la legalidad del procedimiento de ejecución coactiva.

6.4. El solo hecho que la casa matriz de una sucursal establecida en el país se encuentre sujeta a un procedimiento concursal en el extranjero, no impide

ni limita la acción de cobro de la deuda tributaria de cargo de ésta última por parte de la Administración Tributaria: Informe N° 095-2008-SUNAT/2B0000.

En efecto, dado que se trata de dos “personas jurídicas” distintas para efectos del IR, el que la casa matriz de una sucursal establecida en el país se encuentre sujeta a un procedimiento concursal en el extranjero, no impide ni limita la acción de cobro de la deuda tributaria de cargo de la sucursal por parte de la SUNAT.

Adicionalmente, el INDECOPI ha manifestado que “(...) La sola declaración de quiebra de la casa matriz en el extranjero no conlleva la protección de sus bienes ubicados en el territorio nacional, como serían los bienes de su sucursal en el Perú. Para que ello sea posible, es necesario que la sucursal peruana sea

declarada en concurso por el INDECOPI al amparo de cualquiera de los procedimientos que prevé la LGS o, de ser el caso, que se abra en nuestro país un procedimiento concursal secundario, previo reconocimiento en el Perú de la sentencia de quiebra de la casa matriz domiciliada en el extranjero”.

## **7. Conclusión**

El tema materia de análisis es un tema sumamente interesante, con muchas aristas y algunos vacíos legales. Dado que es un tema extenso, amerita un próximo trabajo en el que se tratará la liquidación y disolución de sucursales, la reorganización de sucursales, la redomiciliación de las mismas, entre otros temas 📄