



PODER JUDICIAL
DEL PERÚ

**CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SÉTIMA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SUBESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**

EXPEDIENTE N.º 05666-2020-0-1801-JR-CA-20

DEMANDANTE : AMERICA MOVIL PERU S.A.C. (antes TIM PERÚ S.A.C.)

TERCERO COADYUV. : CLARO CHILE S.A.

DEMANDADOS : TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT

MATERIA : NULIDAD DE RESOLUCION ADMINISTRATIVA Y OTROS

Sumilla.- “A partir de un análisis pormenorizado de los medios probatorios presentados y de la información recabada en la etapa de fiscalización, relativa a la constitución de la sociedad, activos fijos del sujeto no domiciliado, equipos arrendados, estructura organizacional, número de trabajadores, capacidad funcional, gastos incurridos por sujeto no domiciliado, se advierte que se cuenta con fundamentos suficientes para sostener que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, y que, por ende, no le resulta aplicable la tasa reducida del 15% del importe bruto de las regalías, prevista en el CDI suscrito entre Perú y Chile”-

Palabras Claves: Regalías, carga de la prueba, debido proceso.

RESOLUCIÓN NÚMERO TREINTA Y NUEVE

Lima, veintinueve de agosto de dos mil veintitrés.-

VISTOS:

Con el Expediente Judicial Electrónico (EJE) y el expediente administrativo digitalizado, viene a conocimiento de este Superior Colegiado los recursos de apelación interpuestos por AMÉRICA MÓVIL PERÚ S.A.C. (en adelante AMÉRICA MÓVIL) y CLARO CHILE S.A. (en adelante, CLARO CHILE), de folios 7696 a 7738 y 7781 a 7823 del Expediente Judicial, respectivamente, contra la sentencia signada como Resolución N.º 33 del 8 de mayo del 2023, de folios 7655 a 7689, que declara infundada la demanda en todos sus extremos. **Interviniendo como ponente la Jueza Superior Patricia Lazarte Villanueva.**

CONSIDERANDO

PRIMERO: Fundamentos de los agravios invocados por AMÉRICA MÓVIL y CLARO CHILE.

La empresa demandante, así como Claro Chile, en su condición de tercero coadyuvante, solicita se anule la sentencia materia de grado, señalando como argumentos principales de su apelación que:

- i) La sentencia apelada incurre en motivación aparente, en tanto se limita a replicar los argumentos recogidos por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. A su vez, principalmente, realiza motivaciones por remisión, a pesar de que los



fundamentos a los que se remite no están relacionados al aspecto que pretende responder.

- ii)** La Sentencia Apelada incurre en agravio al no valorar debidamente los medios probatorios presentados en la instancia judicial, tales como los informes elaborados por especialistas en la materia de Derecho Tributario Internacional y la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición.
- iii)** La Sentencia Apelada avala que la Administración Tributaria no haya seguido el procedimiento establecido por Ley para la atribución de la Responsabilidad Solidaria, viciando de nulidad todo lo actuado.

La empresa demandante, así como Claro Chile, en su condición de tercero coadyuvante, solicita se revoque la sentencia materia de grado, señalando como argumentos principales de su apelación que:

- i)** La Sentencia Apelada ha ratificado la posición errada del Tribunal Fiscal al señalar que la cláusula del Beneficiario Efectivo tiene fines antielusivos. Sin embargo, dicha condición es equivocada, en tanto el preámbulo y el protocolo del CDI suscrito entre Perú y Chile no recogen entre sus objetos y finalidades la lucha contra la elusión tributaria.
- ii)** La Sentencia Apelada ha aplicado indebidamente el inciso h) del artículo 85 del Código Tributario, en tanto pretende sostener que no se ha transgredido el derecho de defensa de la Compañía, a pesar de que no se le brindó acceso a la información recabada por SUNAT del Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile.
- iii)** La Sentencia Apelada concluye, equivocadamente, que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, a pesar de que no se cuenta con fundamentos para sustentar ello. Dicha situación genera agravio para la Compañía en tanto ello conlleva a la inaplicación de las tasas preferenciales previstas en el CDI suscrito entre Perú y Chile (15%).
- iv)** La Sentencia Apelada ha ignorado las conclusiones y argumentos contenidos en los informes elaborados por especialistas en materia tributaria, considerando que estos no eran imparciales por el solo hecho de que fueron elaborados a solicitud de parte.
- v)** El Juzgado ha avalado que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no hayan identificado el supuesto Beneficiario Efectivo en la operación desarrollada por la Compañía, lo cual evidencia que el reparo no se encuentra debidamente fundamentado y debía ser dejado sin efecto.
- vi)** La Sentencia Apelada ha avalado la aplicación de un documento emitido por un organismo ajeno al Estado Peruano al momento de sustentar su posición en torno



a la aplicación del CDI suscrito entre Perú y Chile, no siendo esta fuente de Derecho Tributario.

- vii) La Sentencia Apelada ha avalado un reparo que no se encuentra debidamente determinado, en tanto no ha advertido que la tasa efectiva que debía aplicarse en la operación era de 24%, contrario a lo señalado por la SUNAT.

SEGUNDO: De las pretensiones de la demanda.

En el presente caso, AMÉRICA MÓVIL formula como *pretensiones principales* de su demanda¹, los siguientes:

1. Se declare la nulidad y/o se deje sin efecto la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03306-9-2020 de fecha 21 de julio de 2020, notificada el 12 de agosto del mismo año, que confirma las Resoluciones de Intendencia Nos. 0150140014189 y 0150140014210, emitidas el 13 y 28 de junio de 2018, respectivamente; y, en consecuencia, se revoque (i) el reparo referido a las operaciones entre AMÉRICA MÓVIL con su proveedor no domiciliado Arrendadora Móvil S.A. por el importe ascendente a S/53'668,593.00, (ii) así como la multa asociada a dicho reparo, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Como *pretensiones accesorias*, se solicita los siguientes:

1. Se ordene que la SUNAT realice la devolución inmediata de los importes pagados indebidamente y bajo protesto por AMÉRICA MÓVIL, efectuados de conformidad con el detalle expuesto en los Cuadros Nos. 1 y 2 de la presente Demanda, más los intereses que resulten aplicables conforme a Ley.
2. Se declare que los funcionarios de la SUNAT y del Tribunal Fiscal, quienes emitieron los actos administrativos impugnados en este proceso, incurrieron en Responsabilidad Administrativa Funcional por haber contravenido el ordenamiento jurídico administrativo y las normas internas de la entidad a la que pertenecen, de acuerdo a las Definiciones Básicas de la Novena Disposición Final de la Ley No. 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, y en concordancia con la Resolución de Contraloría No. 100-2018-CG, Reglamento de Infracciones y Sanciones para la determinación de la responsabilidad administrativa funcional derivada de los informes emitidos por los órganos del Sistema Nacional de Control.

Sin perjuicio de lo anterior, se dictamine el inicio de los procedimientos administrativos disciplinarios que correspondan seguir contra los funcionarios emplazados, al amparo de la Ley No. 30057, Ley del Servicio Civil y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo No. 040-2014-PCM.

TERCERO: Asunto en controversia.

¹ De folios 3 a 149 del EJE.



Es objeto de este proceso, determinar si la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 03306-9-2020 ha sido emitida conforme a Ley o adolece de vicio de nulidad, conforme a lo establecido en el artículo 10° de la Ley N° 27 444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

CUARTO: Antecedentes administrativos.

Con fecha 26 de febrero de 2014, mediante **Cartas N° 140011429070-01**² y **150011482780-01**³ y **Requerimientos N° 0122140000445**⁴ y **0122150002963**⁵, la Administración Tributaria inició a la demandante un procedimiento de fiscalización por Retenciones a Beneficiarios de No Domiciliados del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos enero de 2010 a diciembre de 2011.

Como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las **Resoluciones de Determinación N° 012-003-0089322 a 012-003-0089333**⁶ y **012-003-0088737 a 012-003-0088748**⁷; así como las **Resoluciones de Multa N° 012-002-0030749 a 012-002-0030753**⁸, **012-002-0030773**⁹, **012-002-0030755 a 012-002-0030758**¹⁰ y **012-002-0030656 a 012-002-0030665**¹¹, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Al no encontrarse conforme con los valores emitidos, con fecha 16 de octubre de 2017 y el 3 de noviembre, la demandante interpuso los respectivos **recursos de reclamación**¹² contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0088737 a 012-003-0088748 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0030656 a 012-002-0030665, y Resoluciones de Determinación N° 012-003-0089322 a 012-003-0089333 y Resoluciones de Multa N° 012-002-0030749 a 012-002-0030753, 012-002-0030773, 012-002-0030755 a 012-002-0030758, los cuales fueron declarados infundados mediante **Resoluciones de Intendencia N° 0150140014189 y 0150140014210**¹³ de fechas 13 y 28 de junio de 2018.

Con fecha 18 de julio de 2018 y el 1 de agosto, la demandante interpuso los respectivos **recursos de apelación**¹⁴ contra las Resoluciones de Intendencia N° 0150140014189 y 0150140014210, respectivamente, los cuales fueron resueltos por la **RTF N° 03306-9-2020**¹⁵, que resolvió lo siguiente:

1. Acumular los procedimientos tramitados en los Expedientes N° 11065-2018 y 10496-2018.

² A folio 1934 del Expediente Administrativo.

³ A folio 789 del Expediente Administrativo N° 10496-2018.

⁴ De folios 1854 a 1848 del Expediente Administrativo.

⁵ De folios 725 a 729 del Expediente Administrativo N° 10496-2018.

⁶ De folios 2202 a 2091 del Expediente Administrativo.

⁷ De folios 1088 a 975 del Expediente Administrativo.

⁸ De folios 2222 a 2213 del Expediente Administrativo.

⁹ A folio 2204 del Expediente Administrativo.

¹⁰ De folios 2212 a 2205 del Expediente Administrativo.

¹¹ De folios 1108 a 1089 del Expediente Administrativo.

¹² De folios 921 a 864 y 2069 a 2012 del expediente administrativo digitalizado.

¹³ De folios 1258 a 1221 y 2412 a 2374 del expediente administrativo digitalizado.

¹⁴ De folios 1402 a 1341 y 2547 a 2485 del expediente administrativo digitalizado.

¹⁵ De folios 2644 a 2629 del expediente administrativo digitalizado.



2. Confirmar las Resoluciones de Intendencia N° 015 0140014189 y 0150140014210, de 13 y 28 de junio de 2018, en el extremo impugnado.

Con fecha 26 de agosto de 2020, el contribuyente solicitó, mediante **escrito**¹⁶, la Aclaración, Ampliación y/o Corrección de la RTF N° 03306-9-2020 la misma que fue resuelta mediante la **RTF N° 04427-9-2020**¹⁷, de fecha 31 de agosto de 2020, a través de la cual el Tribunal Fiscal declaró infundada la solicitud.

Justamente, la RTF N° 03306-9-2020 es materia de controversia en el presente proceso respecto al extremo que confirma las Resoluciones de Intendencia N° 0150140014189 y 0150140014210, pretendiendo la demandante cuestionar su validez.

QUINTO: Respetto del derecho constitucional de la debida motivación

La debida motivación de las resoluciones judiciales constituye un elemento del derecho al debido proceso y, además, se ha considerado como principio y derecho de la función jurisdiccional, consagrado en inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, norma constitucional cuya contravención origina la nulidad de la resolución.

En efecto, el máximo intérprete de la Constitución considera que el mandato constitucional de la debida motivación constituye una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y una necesidad de que los órganos judiciales expresen las razones y justificaciones objetivas que los han llevado a tomar una determinada decisión, agregando que la debida motivación de las resoluciones judiciales está íntimamente relacionada con el principio–derecho al debido proceso, conceptualizado como un verdadero derecho procesal.

Así, debe señalarse que en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00896-2009-HC/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación . En cuanto a la motivación aparente, ha sostenido lo siguiente:

“a. Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico”.

A partir del criterio esbozado por el Tribunal Constitucional, es posible concluir que uno de los vicios de motivación, lo constituye la denominada motivación aparente, la cual acontece cuando la resolución judicial solo realiza un cumplimiento formal de

¹⁶ De folios 2699 a 2695 del expediente administrativo digitalizado.

¹⁷ De folios 2708 a 2705 del expediente administrativo digitalizado.



motivación, que queda evidenciado cuando al analizar su contenido, se aprecia que el "sustento" dado no puede ser considerado la razón de lo decidido.

SEXTO: Respecto de los sujetos no domiciliados

Conforme a lo previsto por el artículo 6 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta – LIR, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Con respecto a la renta de fuente peruana, el inciso b) del artículo 9 de la LIR establece que se tratan de las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos estaban situados físicamente o utilizados económicamente en el país; y que tratándose de regalías, la renta era de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagaban las regalías se utilizaban económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

El inciso d) del artículo 56 LIR prevé que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa de 30%, tratándose de regalías.

Conforme al primer párrafo del artículo 76 LIR, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refiere el artículo 56 de la ley, entre otros, según sea el caso. El segundo párrafo de dicho artículo disponía que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, debían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados; siendo que dicho pago debía realizarse en el plazo indicado en el párrafo anterior.

SÉTIMO: Respecto del Convenio entre Perú y Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el IR y al Patrimonio

Los Convenios para evitar la doble tributación internacional (en adelante, CDTI), son instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados, que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional sobre rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas residentes en uno de los Estados contratantes, distribuyendo o repartiendo entre ellos sus potestades tributarias. Además, estos buscan prevenir la elusión y evasión fiscal, para lo cual incorporan medidas tendientes a evitar el uso inadecuado o abuso de los convenios, junto con mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias.



Mediante la Resolución Legislativa N° 27905 11 y De creto Supremo 005-2003-RE, se aprobó y ratificó el Convenio entre Perú y Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el IR y al Patrimonio; así el artículo 12 de CDI Perú - Chile, relacionado a “Las Regalías”, en sus párrafos 1 y 2, señala lo siguiente:

- “1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías”.*

El numeral 3) del referido artículo define a las “regalías” como las cantidades de cualquier clase pagadas, entre otros, por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos; asimismo, su numeral 5, establece que las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado.

OCTAVO: Análisis del caso.

En el caso sub-judice, mediante el cuestionado acto administrativo, cuyo ejemplar obra en folios 186 a 216 como anexo de la demanda, contenido en el EJE, el Tribunal Fiscal resolvió, entre otros, confirmar las Resoluciones de Intendencia N° 0150140014189 y 0150140014210, de 13 y 28 de junio de 2018, respectivamente, en el extremo del reparo referido a las operaciones entre América Móvil con su proveedor no domiciliado Arrendadora Móvil S.A. por S/. 53'668,593.00, y la multa asociada a dicho reparo, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Por su parte, el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros (en adelante, “el Juzgado” o “A-quo”) resolvió declarar infundada en todos sus extremos la demanda, al haberse verificado que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, por lo cual no posee la condición de beneficiario efectivo prevista en el artículo 12 del CDI Perú – Chile para que se aplique la tasa reducida del 15% del importe bruto de las regalías; ergo, al incidir los argumentos de los recursos impugnativos que motivan la alzada en dichos reparos, corresponde dilucidar en esta Instancia si los mismos han sido desvirtuados convenientemente por las partes apelantes.

Con respecto a los agravios de nulidad planteados por los apelantes, se desarrollan las siguientes manifestaciones de motivación defectuosa que supuestamente habría incurrido el Juzgado, al momento de emitir la Sentencia:

A) Sobre el vicio de motivación aparente:

En primer lugar, las recurrentes sostienen que la Sentencia impugnada realiza una transcripción exacta a los argumentos de la Resolución N° 14, que fue declarada nula, mediante la Sentencia de Vista contenida en la Resolución N°



21. Asimismo, indican que el Juzgado realiza un cumplimiento formal de motivación, en tanto cita textualmente las conclusiones arribadas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal y no desarrolla un análisis propio encaminado a determinar que no califica como beneficiario efectivo.

Estando a lo expuesto, se aprecia, de autos, que el Juzgado, mediante la Sentencia impugnada, ciertamente, ha confirmado, mediante la transcripción, los argumentos de la Resolución N° 14, en cuanto a lo no observado por la Resolución N° 21, que la declara nula; lo cual no se encuentra prohibido en nuestro ordenamiento jurídico.

Aunado a ello, en cuanto a un supuesto cumplimiento formal de motivación, es de observar que, a partir de los considerandos 6.8, 6.9 y 6.10, el Juzgado, sobre la base de un concepto aproximado de beneficiario efectivo, las características económicas de Arrendadora Móvil y la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, concluye, a través de su propio análisis, que dicho proveedor califica como una “Sociedad Instrumental” y no “Beneficiario Efectivo”. Veamos, sobre todo, el considerando 6.10:

*“6.10 En este sentido, y conforme se expresó en el considerando 5.49) supra, **al no haberse acreditado que Arrendadora Móvil S.A. haya ejercido la actividad económica de arrendamiento, en Chile era su accionista mayoritario (Sercotel S.A. de C.V.) quien respondía financieramente por las obligaciones y responsabilidades que le eran inherentes, y al no haberse sustentado que efectivamente tenía control y discrecionalidad sobre las rentas obtenidas, se tiene que Arrendadora Móvil S.A. era una entidad que carecía de sustancia, y que por tanto, era una sociedad instrumental situada en el país de Chile, cuya constitución en dicho país resultaba irrelevante en el contexto del circuito comercial que solía llevar a cabo la demandante para proveerse de los equipos de telecomunicaciones de parte de proveedores extranjeros, tal y como se ha expuesto en los numerales 1) y 2) del considerando 6.9) antes expuesto”.***

Así pues, el hecho que las partes apelantes no coincidan con los argumentos que sostiene el Juzgado, no significa que la sentencia venida en grado se encuentre viciada de motivación, en tanto, el juzgado ha explicado y motivado las razones por las cuales considera que Arrendadora Móvil no califica como beneficiario efectivo al establecer que se trata de una sociedad instrumental. Por consiguiente, la falta de motivación alegada por la apelante, no resulta estimable, por ende, no corresponde estimar el agravio descrito.

En segundo lugar, las recurrentes sostienen que la Sentencia apelada realiza un desarrollo genérico de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional referidos a la carga de la prueba, omitiendo desarrollar las razones, por las que el *onus probandi* no podría recaer en la Administración Tributaria.



Sobre ello, es de notar que, a partir del considerando 6.19 de la Sentencia impugnada, el A-quo ha sostenido que la carga de la prueba, relativo a acreditar que Arrendadora Móvil estaba obligada a trasladar las rentas a terceras personas, le correspondía a América Móvil por ser la parte que se encuentra en mejores condiciones para la búsqueda de la verdad, en concordancia con la teoría de la prueba dinámica. Veamos:

“6.19 Adicional a ello, y conforme señala el segundo punto de respecto a que el Tribunal Fiscal “no demostró” que Arrendadora Móvil estaba obligada a trasladar las rentas a terceras personas, esta judicatura considera pertinente señalar lo concerniente a la carga de la prueba.

6.20 Debe precisarse que la carga de la prueba recae en la parte que se encuentre en mejor posición para probar los hechos alegados, teoría conocida como carga de la Prueba dinámica. Según dicha teoría, la carga de la prueba recae sobre la parte que se encuentre en mejores condiciones profesionales, técnicas o de hecho para producirla, todo ello en pos de la búsqueda de la verdad.

6.21 El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el proceso N° 1776-2004-AA/TC del 26 de enero 2007, ha establecido lo siguiente: “Se ha señalado prima facie que la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos, según lo presenta el artículo 196º del Código Procesal Civil. Frente a ello, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva.

*6.22 Así, en principio, **la carga de la prueba corresponde a la demandante debido a que debe aportar al procedimiento de fiscalización los elementos probatorios que sustenten la forma en cómo determinó sus obligaciones tributarias (...)**”.*

Con el objeto de otorgar mayor solidez a su fundamentación, el A-quo recurre no solo a pronunciamientos del Tribunal Constitucional sino también de la Corte Suprema, las cuales sostienen que, en el procedimiento de fiscalización, es el administrado quien está obligado a cumplir con presentar los documentos, informes y demás medios probatorios materia de requerimiento por la Administración Tributaria, correspondiéndole la carga de la prueba respecto a los reparos notificados.

En mérito a ello, que no necesariamente debe convenir con la parte demandante, el Juzgado ha dado respuesta desestimatoria al presente argumento de la demanda; por lo que no se advierte la motivación aparente que las apelantes aluden.



Finalmente, las recurrentes indican que el Juzgado no ha cumplido con señalar quién serían el tercer sujeto (diferente de América Móvil y Arrendadora Móvil) que obtendría provecho del CDI suscrito entre Perú y Chile.

Al respecto, es de advertir que la materia de controversia, en el procedimiento contencioso tributario, se circunscribió a determinar si el proveedor Arrendadora Móvil, de forma específica, califica como beneficiario efectivo, en los términos del artículo 12 del CDI Perú - Chile, respecto de los servicios de arrendamiento de equipos prestados a la recurrente, a fin de verificar si es correcta la aplicación de la tasa reducida de 15% a las retenciones efectuadas al citado proveedor no domiciliado, como sostiene la recurrente, o si por el contrario, correspondía aplicar la tasa de retención de 30% prevista per el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso b) del artículo 9 de la misma ley, como afirma la Administración Tributaria.

En ese contexto, se advierte, a partir del considerando 5.31 de la Sentencia impugnada, que la motivación del Juzgado ha estado en dirección a analizar el concepto de beneficiario efectivo, enfatizando que, en el caso concreto, se debe evaluar si Arrendadora Móvil es beneficiario efectivo o no de las rentas, en concordancia con la materia de controversia. No siendo relevante determinar al tercer sujeto que califica como el real beneficiario efectivo.

Razón por la cual, a partir de los considerandos 5.46, 5.47, 6.8 y 6.38, el Juzgado describió la estructura y composición de Arrendadora Móvil, de los cuales no se desconoce el modelo de negocio, sino que, al igual que el Tribunal Fiscal y SUNAT, concluyó que no cumple con las condiciones para calificar como beneficiario efectivo sino como sociedad instrumental. Veamos, sobre todo, el considerando 5.47, que resume lo anterior:

“5.47. Al respecto, se precisa que la condición de beneficiario efectivo prevista en el artículo 12° del CDI Perú – Chile para que nuestro país aplique la tasa reducida del 15%, no requiere la probanza de una menor carga tributaria global del Grupo como arguye la demandante al pretender incorporar la evaluación de la carga tributaria de Perú, Chile y México que implicaría la existencia de CDI además con México. Así, basta tomarse aplicarse el marco normativo de Perú y Chile y la información que intercambien estos países para la aplicación de la tasa reducida; así **en el caso de autos se tiene probado que Arrendadora Móvil S.A. no califica como beneficiario efectivo y por ende le correspondía la tasa general del 30%**” (énfasis nuestro).

De lo antes señalado, contrariamente a lo alegado por las apelantes, se aprecia que el Juzgado ha cumplido con motivar su decisión, resolviendo lo que es materia de controversia. En consecuencia, el presente agravio debe **desestimarse** en este extremo.



B) Sobre la atribución de responsabilidad solidaria:

Las apelantes sostienen que la Sentencia impugnada brinda un pronunciamiento genérico respecto a la vulneración del debido procedimiento por parte de SUNAT, limitándose a señalar que no era aplicable el artículo 20-A del Código Tributario, cuando dicho artículo no limita su aplicación a agentes de retención.

Al respecto, se advierte, en autos, que dicho argumento no fue expuesto en el procedimiento administrativo ni en instancia de reclamación ni en instancia de apelación, conforme se aprecia del texto de ambos recursos, razón por la cual no existió controversia sobre este aspecto. Conforme a ello, los actos administrativos materia del presente proceso no contienen pronunciamiento al respecto, razón por la cual este extremo no es susceptible de revisión en el presente proceso, lo cual constituye razón suficiente para desestimar el presente agravio y confirmar la infundabilidad de la demanda en este extremo.

Lo anterior encuentra respaldo en el artículo 147 del Código Tributario, el cual establece que, al interponerse recurso de apelación, el contribuyente no podrá discutir aspectos no impugnados al reclamar. Si bien esta norma expresamente se refiere a los límites del recurso de apelación, la misma incide también en el pronunciamiento de los órganos jurisdiccionales.

En ese sentido, si en sede administrativa se limita al recurso de apelación, a lo que se discutió en instancia de reclamación, con más razón las cuestiones llevadas en demanda contenciosa administrativa deben estar restringidas a lo que se discutió en reclamación o si se quiere, a lo que se discutió en el procedimiento contencioso tributario. Estos límites impiden al Juzgador jurisdiccional emitir pronunciamiento sobre aspectos que los órganos administrativos no tuvieron la oportunidad de pronunciarse.

Asimismo, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, en la **Casación N.º 33370 – 2019-LIMA**, indica que cualquier argumento que no hubiera sido planteado previamente en el procedimiento administrativo no puede constituir un agravio susceptible de pronunciamiento en el proceso contencioso administrativo, razón por la cual carece de fundamento jurídico:

“SEGUNDO: *En lo concerniente a la infracción normativa de carácter procesal, referida a los derechos al debido proceso y la debida motivación de las resoluciones judiciales, esta Sala Suprema advierte que la Sala Superior delimitó el objeto de pronunciamiento y argumentó su decisión señalando que en la sentencia apelada no se advirtió que la Supervisora Ponce Andrade no era competente para iniciar el proceso de fiscalización en contra de la empresa demandante, por cuanto esta tenía la calidad de pequeña contribuyente, justificando así las premisas fácticas y jurídicas de su decisión. No obstante ello, esta Sala Suprema aprecia que si bien el Colegiado Superior estableció como premisa principal el hecho que la Supervisora*



*Ponce Andrade no era competente para iniciar el proceso de fiscalización; sin embargo, **dicha premisa carece de sustento jurídico, por cuanto no se consideró que a nivel administrativo esta premisa no se configuró ni fue planteado como materia controvertida; por lo que, no puede constituir un agravio que sea susceptible de pronunciamiento en el procedimiento contencioso administrativo**, situación que conlleva a advertir que la sentencia de vista incurrió en una deficiencia en la motivación externa, lo cual implica la vulneración al derecho a la debida motivación de las resoluciones” (el énfasis es nuestro).*

En ese entender, al no poder la parte demandante controvertir aspectos que no fueron debatidos en sede administrativa, carece de sustento jurídico el argumento venido en grado.

Ahora bien, dado que el Juzgado ha emitido pronunciamiento sobre el mismo, cabe precisar que, en efecto, no resulta aplicable, en la presente controversia, el artículo 20-A del Código Tributario, como lo alegan las partes apelantes, toda vez que dicho artículo solo es aplicable a aquellos supuestos en los que es necesario acreditar el factor de atribución. Supuesto que, en el caso, materia de análisis, no es indispensable, debido a que, en conformidad con los artículos 67, 71 y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, la atribución de responsabilidad solidaria, en calidad de agente de retención del Impuesto a la Renta, a cargo del proveedor no domiciliado Arrendadora Móvil, es directa e inmediata; es decir, si, producto de una fiscalización al sujeto retenedor, se advierte que no cumplió con su obligación de realizar la retención del IR y no efectuó el abono, la Administración está facultada de atribuirle la responsabilidad de forma directa, sin requerir algún tipo de acreditación, y como tal, exigirle el pago del monto que debió retener y no lo realizó en su momento.

En consecuencia, el presente agravio debe desestimarse en este extremo.

De todo lo expuesto, ha quedado demostrado que el Juzgado ha dado respuesta desestimatoria a cada argumento desarrollado en la demanda, que no necesariamente debe convenir con la parte demandante, por lo que no se advierten vicios de motivación que se invoca. En consecuencia, corresponde desestimar los agravios de nulidad.

En cuanto al análisis de los argumentos de revocación expresados por las partes apelantes, la misma discrimina sus fundamentos, sobre la base de siete agravios revocatorios. Veamos:

- A) **Sobre el primer agravio revocatorio**, referido a que se debe tener en cuenta la versión 2010 (o a las actualizaciones próximas) de los comentarios del Modelo de la OCDE y no la versión 2017, versión emitida con posterioridad al periodo en el que existía una versión aplicable distinta, en la medida que se evite desvirtuar las interpretaciones ahí vertidas, es menester señalar que, mediante el “modelo



de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio” (Convenio modelo), se permite que los Estados miembros logren negociar, utilizando dicho modelo, a fin de evitar la doble tributación, y tener cierta uniformidad entre toda la red de tratados internacionales. Debido a que los países miembros de la OCDE poseen legislaciones fiscales diferentes, y con ello, varían los conceptos en cada país, el referido Convenio modelo viene acompañado de comentarios, en los cuales se explican los alcances de cada uno de sus artículos. Es decir, se tratan de explicaciones detalladas a los artículos del convenio modelo y que otorgan una fuente de interpretación.

Dicho de otro modo, los comentarios no son un convenio internacional, ni tampoco alguna fuente formal del derecho fiscal sino una fuente privilegiada de interpretación, que, con cada versión, se amplía y/o reconoce lo que siempre debió entenderse o siempre fue respecto al significado de algún concepto del Convenio. En palabras de Roy Rohatgi, se señala lo siguiente:

*“El artículo 3 (2) del Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios apoyan la interpretación ambulatoria en la medida que el significado de los términos del tratado original tal como se negoció originalmente por los Estados contratantes no sea seriamente alterado. **Se supone que los comentarios posteriores reflejan un punto de vista común sobre lo que el significado es y siempre ha sido y no un nuevo significado, esto es, una elaboración de un cambio.** A menudo, un estudio de los cambios de los Comentarios a través del tiempo **puede ser necesario para entender una disposición del tratado**” (énfasis nuestro).*

Así pues, considerando que las versiones posteriores de los comentarios no reflejan una contradicción sino más bien la elaboración de un cambio de que lo que el significado es y siempre ha sido, conviene precisar, que, en el caso concreto, las partes apelantes no han acreditado o detallado algún tipo de incompatibilidad de interpretación entre la versión 2010 (o las actualizaciones próximas a esta) y la versión 2017, limitándose a señalar que la versión utilizada por el A-quo no existía al momento en que se llevaron a cabo las operaciones; sobre esto último, se aprecia que las apelantes pretenden equiparar los comentarios de la OCDE con normas jurídicas, en su ámbito temporal (“Aplicación de la norma jurídica en el tiempo”), lo cual deviene en incorrecto, pues, tal como se explicó en líneas anteriores, dichos comentarios no son fuente formal del derecho sino explicaciones que tienen el objeto de ilustrar o interpretar sus disposiciones, y que, cada cierto tiempo, mediante versiones, se pretende ampliar o reconocer lo que siempre debió entenderse o siempre fue respecto al significado de algún concepto del Convenio. Por lo expuesto, corresponde desestimar el presente agravio.

Por otro lado, las partes apelantes también agregan que el A-quo ha interpretado la figura del Beneficiario Efectivo como si se tratara de una norma antielusiva



específica, cuando, para propósitos del CDI Perú – Chile, el concepto del Beneficiario Efectivo, no tiene fines antielusivos.

Al respecto, es de advertir, primeramente, que el proveedor de América Móvil, Arrendadora Móvil, es un sujeto no domiciliado, residente en Chile, que obtiene la renta de fuente peruana producida por el arrendamiento de equipos situados físicamente en el Perú, resulta de aplicación el CDI Perú-Chile cuyo artículo 12° señala lo siguiente:

- “1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el **beneficiario efectivo** es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.*
- 3. El término “regalías” empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

Así, teniendo en cuenta que para que las rentas por concepto de arrendamiento de equipos (regalías) accedan a una tasa preferencial no mayor a 15% del importe bruto de las regalías es necesario que el residente en el otro estado Contratante - en el caso concreto, Arrendadora Móvil -, califique como beneficiario efectivo de tales rentas.

De la revisión del artículo 3 del citado CDI, denominado “definiciones generales” no se advierte una definición expresa de lo que debe entender por beneficiario efectivo, por lo que se debe recurrir a lo dispuesto en su numeral 2:

*“Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, **cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio**, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado”.*

Del propio CDI, se desprende que, en caso exista una expresión no definida en el mismo, tendrá para su aplicación por un Estado Contratante aquella



interpretación que se infiera de su contexto o, en su defecto, aquella que en el momento de su aplicación le atribuya la normativa interna de ese Estado contratante, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación tributaria sobre otras ramas del derecho. No obstante, sobre este último punto, tanto en el Perú como en Chile, el concepto de beneficiario efectivo no tiene una definición clara del término que permita con certeza la aplicación del mismo.

Ahora bien, cuando no existe definición ni en el tratado (CDI), ni en la ley interna, **se debe acudir a la Convención de Viena** sobre el Derecho de los Tratados, la misma que en su sección denominada “Interpretación de los Tratados”, establece pautas interpretativas que deben utilizarse al momento de abordar la interpretación de un tratado.

Por su parte, el artículo 31 establece que el significado deberá ser otorgado en términos del tratado, en virtud de la buena fe, así como a la luz de su objeto y propósito. Por su parte, el artículo 32 establece que, para efectos de confirmar el significado otorgado, será necesario complementarlo con los trabajos preparatorios del tratado, en conjunto con las circunstancias en las que se basaron para llegar a la conclusión respecto al significado otorgado o para determinar el significado cuando de aplicar lo establecido por el artículo 31 éste resulte ambiguo, oscuro o absurdo e irrazonable. En otras palabras, en términos del Convenio de Viena, un tratado debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y su fin.

Así pues, considerando que el CDI Perú - Chile sigue el Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, Modelo de la OCDE), los comentarios emitidos por dicha entidad, en efecto, sirven como un medio de interpretación complementario, en concordancia con el citado artículo 32 del Convenio de Viena, a efectos otorgar mayor claridad a la interpretación de sus disposiciones; sobre todo para identificar los alcances del beneficiario efectivo.

En virtud al párrafo 54 de los comentarios al artículo 1 del Modelo de la OCDE, se desprende que el principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios, y los movimientos de capitales y personas, mediante la eliminación de la doble imposición internacional; y además, evitar la elusión y el fraude fiscal.

Asimismo, del párrafo 55 de los comentarios del citado artículo, se reconoce que la extensión de la red de convenios tributarios eleva el riesgo de abuso, al posibilitar la utilización de instrumentos diseñados para obtener tanto ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas como las reducciones impositivas acordadas en esos convenios.



Razón por la cual, en los párrafos 62 y 63 de los comentarios al mencionado artículo 1 refieren que, si se detectan técnicas específicas de elusión o si la utilización de dichas técnicas resulta problemática, suele ser útil incorporar al Convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Así, algunas formas de elusión fiscal ya se han tratado expresamente en el Convenio, por ejemplo, mediante la introducción del concepto de “beneficiario efectivo” (en los artículos 10, 11 y 12). Veamos:

“62. La posibilidad de aplicar estos principios o el apartado 9 del artículo 29 no significa que no sea necesario incluir en los convenios fiscales disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. Si se detectan técnicas específicas de elusión o su la utilización de dichas técnicas resulta especialmente problemática, suele ser útil incorporar al Convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Además, estas disposiciones resultarán necesarias cuando un estado que ha adoptado el enfoque descrito en el párrafo 58 anterior, considere que su legislación interna carece de las normas o principio contra la elusión necesarios para responder convenientemente a dicha estrategia”.

63. Así, **algunas formas de elusión fiscal ya se han tratado expresamente en el Convenio, por ejemplo, mediante la introducción del concepto de “beneficiario efectivo”** (en los artículos 10, 11 y 12) y **disposiciones especiales tales como el apartado 2 del artículo 17 que trata sobre las denominadas sociedades de artistas.**”

En esa misma línea, Félix Alberto Vega Borrego indica que “La cláusula del beneficiario efectivo se introdujo en el MC OCDE con la finalidad de impedir la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI’s) a las conductas de treaty shopping. El objetivo de estas conductas es reducir o eliminar la tributación en el Estado de la fuente a través de un convenio que, en principio, no es aplicable. Para lograr su aplicación, normalmente se interpone un sujeto en el Estado que ha celebrado con el Estado de la fuente el convenio que se ha considerado, previamente, más favorable. Este sujeto que se interpone puede ser una mera persona, física o jurídica, que actúa por cuenta del titular del rendimiento, o bien una sociedad a la que se le atribuye formal y materialmente la titularidad del rendimiento generado en el Estado de la fuente.”¹⁸

Sobre la base a lo señalado en los Comentarios al Modelo de la OCDE, cabe acudir a la jurisprudencia internacional, como fuente de derecho, que ha sido emitida recientemente, en torno a los alcances del concepto de beneficiario efectivo, con el objeto de identificar cuáles son los criterios que vienen tomando

¹⁸ Vega Borrego, Félix Alberto. El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición. En: Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, No. 8, 2005, págs. 3-20. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2005_08.pdf



los tribunales de justicia de otros países para determinar la existencia de un beneficiario efectivo de una renta pasiva en el marco de un CDI. Así pues, se desarrollan los siguientes:

- **Holanda: Caso Royal Dutch Shell (6 de abril de 1994):**

En el presente caso, la controversia giró en torno a si la empresa del Reino Unido que había adquirido los cupones calificaba como la beneficiaria efectiva de los dividendos y que, por ende, resultaba de aplicación el artículo 10 del Convenio.

Por su parte, la Corte de Apelación concluyó que la empresa tenedora de los cupones (empresa del Reino Unido) no podía ser considerada como beneficiario efectivo de los dividendos. Sin embargo, esta decisión fue dejada sin efecto por la Corte Suprema de Holanda, debido a que, desde el momento de la adquisición de los cupones, la empresa residente en Reino Unido había adquirido el derecho a percibir los dividendos. Adicionalmente, señaló que el derecho al cobro de los dividendos era un derecho propio ejercido en su beneficio y que no correspondía a una actuación en calidad de agente o representante de un tercero.

Como se aprecia, en el presente, se enfatiza el “poder de disposición” de las rentas – en el caso concreto, los dividendos -, a fin de constituir como beneficiario efectivo y no como un intermediario

- **Reino Unido: Caso “Indofood International Finance Ltd. Vs. JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch” (2 de marzo de 2006):**

En el presente caso, la controversia se circunscribía en determinar si un SPV (“*Special Purpose Vehicle*”), ubicado en Holanda, que se había interpuesto entre el PT Indofood Suskes Makmur tbk, pagador efectivo de los intereses residente en Indonesia y los titulares de las notas (“*credit notes*”) emitidas, podía ser considerado como el beneficiario efectivo de los intereses pagados a su favor bajo el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Indonesia y Holanda.

Sobre ello, el Tribunal Supremo del Reino Unido esbozó criterios respecto a qué se entiende por beneficiario efectivo, indicando, entre otros, los siguientes: “*El beneficiario efectivo tiene el total privilegio de beneficiarse directamente del ingreso, no siendo solo un titular formal del ingreso (...). Aun cuando la estructura legal estableciera que los fondos obtenidos sean inmediatamente transferidos, **el análisis no debe estar limitado solo a una perspectiva técnica y legal, sino que también se debe atender a la “sustancia o fondo” del asunto**, siendo que ello guardaría conformidad con el propósito y objetivos del CDI (...)*”.



Como es de apreciar, el referido Tribunal sustentó su decisión en la definición internacional del concepto de beneficiario efectivo, que abarca un criterio más económico que formal.

- **Canadá: Caso “Prévost Car Inc. and Her Majesty the Queen” (22 de abril de 2008):**

En el presente caso, el cuestionamiento gira en torno a si Prevost Holding. B.V. (en adelante, PHBV), sociedad residente en Holanda, calificaba como la beneficiaria efectiva de los dividendos distribuidos por Prevost y que, por ende, resultaba de aplicación el artículo 10(2) del Convenio

Por su parte, el Tribunal Canadiense interpretó el concepto “beneficiario efectivo” en el marco de los convenios para evitar la doble imposición, en un país que convive con los dos sistemas legales (“civil law” y “common law”), definiendo el citado concepto como *“la persona que recibe los dividendos para su propio uso y goce, asumiendo el riesgo y el control sobre los mismos. La persona que es beneficiario efectivo de los dividendos es aquella que disfruta y asume todos los atributos de la propiedad. En resumen, el dividendo es para su beneficio propio y tal persona no responde ante nadie por cómo dispone de dicho dividendo”*.

A efectos de determinar el alcance de beneficiario efectivo, se hizo referencia a un fallo de la Suprema Corte en el cual se señaló que “beneficiario efectivo” era aquel que “en última instancia” ejercitaba los derechos de propiedad sobre la cosa. Cabe puntualizar que en dicho fallo se aclaró que la expresión “en última instancia”, refería al receptor del dividendo como la persona que puede hacer con él lo que desee, no pretendiéndose quitar el velo corporativo de la sociedad.

Finalmente, expone las razones por las cuales considera que la sociedad holding reunía efectivamente la calidad de “beneficiario efectivo” de los dividendos distribuidos por Prévost. Ello por cuanto:

- Surgió probado que Prévost pagó dividendos a su único accionista, la sociedad holding y a pesar de que se constató que el libro de actas de Prévost contenía referencias a Henlys y Volvo como sus accionistas, no lo consideró determinante, entendiendo que los libros de actas contienen errores y que no es poco común encontrar este tipo de errores;
- No se probó que la sociedad holding fuera una sociedad instrumental de Volvo y Henlys, manifestando: “es cierto que la sociedad holding no tenía oficina física ni empleados ni en Holanda ni en ningún otro lugar. Sin embargo, no surge probado que los dividendos fueran desde su inicio destinados a Volvo y Henlys a través de la sociedad holding como un flujo de fondos desde Prévost”;



- Se constató que la sociedad holding se trataba de una entidad estatutaria que desarrollaba actividad comercial de acuerdo a la ley holandesa, bajo la que fue constituida;
- La sociedad holding no había formado parte del acuerdo de accionistas celebrado entre Henlys y Volvo que aseguraba la distribución de sus dividendos, por lo que éstos no podrían promover acciones legales en caso de que la sociedad no los distribuyera;
- El artículo 24 de los estatutos de la sociedad holding no la obligaba a pagar dividendos a sus accionistas, rigiendo a tales efectos la ley holandesa.
- La sociedad holding era propietaria de las acciones de Prévost, habiendo pagado por éstas, concluyendo que *“cuando los dividendos son recibidos por la sociedad holding respecto de acciones que le pertenecen, tales dividendos son de su propiedad”*, constituyendo un activo a disposición de sus acreedores.

Así pues, teniéndose en cuenta los Comentarios al Modelo del Convenio de la OCDE, el juez llegó a la conclusión de que la sociedad holding reunía la calidad de “beneficiario efectivo”, siendo tal decisión confirmada en segunda instancia por la Corte Federal de Apelaciones de Canadá.

- **España: Caso “Administración tributaria de España vs. Real Madrid Club de fútbol” (18 de julio de 2006):**

En el presente caso, la controversia consistió en determinar si la empresa residente en Hungría era el beneficiario efectivo de la renta (regalías) pagada por el citado club, por los derechos de imagen sobre un jugador del referido club.

Por su parte, la Audiencia Nacional de España, al resolver el aludido caso, indicó lo siguiente: *“A la hora de interpretar este texto, debe atenderse no sólo a cuál es el titular formal del rendimiento, sino que también hay que examinar cuál es la persona que desde un punto de vista económico dispone efectivamente del mismo. Dicho en otras palabras, hay que analizar tanto la forma como la sustancia de la operación para establecer si la persona que reclama los beneficios del CDI es o no el beneficiario efectivo del rendimiento. El objetivo que pretende este enfoque no es otro que realizar, en cierto modo, una interpretación económica del concepto”* (subrayado nuestro).

En adición a ello, la Audiencia Nacional reconoció que no existía una definición específica en el Modelo de la OCDE, pero que, sin embargo, los Comentarios a dicho Modelo sí contenían una serie de referencias acerca del significado del concepto de “beneficiario efectivo” que permitían delimitar sus alcances.



Como es de apreciarse, el referido Tribunal reconoce la existencia del significado internacional del término, aludiéndose expresamente a los comentarios al Modelo de Convenio OCDE por entender que en éstos podrían encontrarse algunas referencias en relación al mismo.

Aunado a ello, se señaló que los alcances del término “beneficiario efectivo” deben ser determinados de forma autónoma, con el fin de garantizar que los convenios se apliquen de modo uniforme por los Estados que forman parte del mismo; para ello, se requiere analizar la forma como la sustancia de las operaciones. Asimismo, se aprecia que, en aras de resolver la controversia, se ha utilizado como lineamiento el Modelo de la OCDE.

- **Argentina: Caso “Administración Federal de Ingresos Públicos vs. Molinos del Río de la Plata” (2 de setiembre de 2021):**

En el presente caso, la controversia se refiere a si los dividendos que percibió Molinos del Río de la Plata (en adelante, la sociedad) de parte de una subordinada incorporada en Chile, denominada “HOLDCO”, y que operaba bajo el régimen de sociedades plataforma de inversión previsto en la legislación chilena, podían ser gravados en la Argentina, o, como lo sostenía Molinos, se trataban de rentas excluidas de gravamen en dicha jurisdicción en virtud del art. 11 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Argentina y Chile en 1976 y ratificado en 1985.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, en el caso Molinos de la Plata, sobre el beneficiario efectivo señaló que: *“el citado concepto adquiere relevancia a fin de establecer la correcta aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, ya que el objetivo que persigue es evitar que se haga uso indebido de los beneficios que otorgan estos, así se ha sostenido que el solo hecho que un residente de un Estado contratante reciba rentas cubiertas por un Convenio para evitar la doble imposición, provenientes del otro Estado contratante, no le da derecho a obtener los beneficios del mismo, ya que el contribuyente debe cumplir con el requisito de ser el beneficiario efectivo del concepto en cuestión”,* y agregó que: *“Puede decirse entonces que la expresión bajo análisis es uno de los mecanismos existentes para evitar o mitigar el denominado treaty shopping o abuso de los tratados internacionales para reducir el pago de tributos (...) una compañía “conducto” o “vehículo” no puede considerarse como beneficiario efectivo (...). Una compañía conducto es definida como aquella creada con el propósito de evadir/reducir impuestos o derivar/acumular utilidades, habiendo sido constituida en un país con la mera intención de tener la estructura legal necesaria sin desarrollar actividades sustanciales”* (subrayado nuestro).

Como es de apreciarse, el referido Tribunal entiende aplicable las normas antiabuso internas, aún a falta de previsión expresa en el convenio aplicable. En otro orden, otorga preeminencia a la sustancia sobre la forma y entender



aplicable, aunque no esté previsto expresamente, el principio de la realidad económica contenido en el artículo 2 de la Ley de Procedimiento de dicho país.

- **Francia: Caso Royal Bank of Scotland (29 de diciembre de 2006):**

En el presente caso, la controversia giró en torno a determinar si el Royal Bank of Scotland (en adelante, el Banco) era el beneficiario efectivo de los dividendos distribuidos por Merrill Francia y como tal, se encontraba sujeto a los beneficios señalados en el Artículo 9 del Convenio.

Sobre ello, la Corte de Apelaciones de Francia resolvió que el Banco era el beneficiario efectivo de los dividendos y que la transacción no podía ser desconocida por la autoridad tributaria francesa puesto que no había podido acreditar que:

- a) El Banco había sido incorporado en la operación a fin de permitir que Merrill obtenga beneficios tributarios;
- b) El Banco era un mero intermediario o agente de Merrill;
- c) El Contrato entre el Banco y Merrill buscaba disimular un préstamo; o
- d) La transacción se había llevado a cabo únicamente por razones tributarias.

En adición, la Corte de Apelaciones concluyó que el derecho a recibir los dividendos distribuidos por Merrill Francia era incierto en tanto el monto y la fecha de distribución estaban sujetos a la voluntad de Merrill Francia.

Así pues, en el presente caso, en aras de determinar si el Banco era el beneficiario efectivo o no, la referida Corte se basa en cuatro criterios, concordantes con el modelo de la OCDE, que, a su vez, no fueron desvirtuados por la autoridad tributaria francesa, para concluir finalmente que el Banco sí calificaba como tal.

De la revisión de los casos internacionales (o “*leading cases*”) se puede concluir, en su conjunto, lo siguiente:

- En la gran mayoría de los casos, exceptuando el caso de *Prevost Car Inc. vs. Her Majesty the Queen*, se han determinado los alcances del concepto de “beneficiario efectivo” en forma autónoma y no se remitieron a la legislación interna del país (Estado fuente).
- Se ha demostrado que aún cuando exista una sociedad independiente y debidamente constituida, existe la posibilidad de que este no sea considerado como el beneficiario efectivo de una renta, dado que, en algunos casos, tales como *Indofood* y *Prevost Car Inc.*, se verificó que dichas empresas fueron constituidas con el objeto de canalizar determinada renta hacia un tercero.
- Se destacó la aplicación del criterio económico al momento de interpretar el concepto de beneficiario efectivo. Ello debido a que, de acuerdo con las modificaciones incorporadas en el Modelo de la OCDE en el año 2003, se



establece que su interpretación debe ser entendido, según el contexto y a la luz de los objetivos y finalidades del CDI, los cuales son la prevención tanto la elusión como la evasión fiscal.

Estas conclusiones que se originan a partir de los *leading cases*, ciertamente, constituyen un importante avance, a nivel internacional, para establecer cuando un determinado sujeto califica como el beneficiario efectivo de una renta, en el marco de los CDI.

A mayor abundamiento, también cabe remitirnos a cierta doctrina nacional e internacional, en torno a los alcances y características del beneficiario efectivo. Veamos:

Según Fernando Núñez Ciallella¹⁹, resulta preferible interpretar el concepto de beneficiario efectivo siguiendo el contexto y objetivo perseguido por los propios CDI, en lugar de delegar dicha labor a la legislación interna de cada país, pues ello podría originar inconvenientes y discrepancias difíciles de solucionar. De igual manera, Feliz Vega indica que *“la remisión al Derecho interno [con el objeto de hallar el concepto de beneficiario efectivo] puede que no constituya siempre un recurso adecuado en esta materia, toda vez que la mayoría de los ordenamientos no prevén un concepto similar”*²⁰.

Por su parte, Fernando Serrano Antón sostiene que el beneficiario efectivo es aquel a quien corresponde hacer suya la renta (regalías, en este caso) con plenitud de facultades, sin restricciones en su disponibilidad. Aduce también que el concepto de beneficiario efectivo de las regalías debe interpretarse en el sentido que una entidad disfrute sin condiciones de las regalías que se le abonan²¹.

En el Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo, se indica que el uso del término “beneficiario efectivo” pretende negar la reducción de la tasa impositiva del país fuente cuando los pagos son recibidos por un agente, representante o una sociedad pantalla, y el verdadero propietario no es residente, y que los comentarios de la OCDE mantienen la opinión que el concepto de beneficiario efectivo constituye una regla anti-abuso y debe ser determinado en sustancia.

Agrega el citado manual que: *“El propósito del concepto es asegurar que los beneficios del convenio sean recibidos solamente por los propietarios reales de los pagos correspondientes. El concepto está estrechamente relacionado con el*

¹⁹ NÚÑEZ, Fernando (2011). Análisis del concepto de beneficiario efectivo: Leading cases en el marco de los convenios para evitar la doble imposición.

²⁰ VEGA, Felix. El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, No. 8, 2006, p.12.

²¹ Informe jurídico elaborado por el especialista español, Fernando Serrano Antón.



*requisito de que el destinatario del pago debe ser residente del otro país (...), y con las normas contra el uso indebido para prevenir el abuso de los convenios tributarios ("anti-treaty shopping rules"). Por lo tanto, se debe aplicar el concepto de beneficiario efectivo tomando en cuenta este contexto"*²².

En esa misma línea, Baker²³ analizando los Comentarios al Modelo de la OCDE afirma que "el requisito de que el receptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo, fue agregado cuando se revisó el texto del Modelo de 1977, y el mismo fue incorporado para prevenir el abuso bajo la forma de *treaty shopping*. Desafortunadamente el significado de la frase, aún permanece menos que claro. Del análisis de la evolución del instituto, es dable concluir que la OCDE ha intentado y visualizado en la figura del beneficiario una cláusula antiabuso de los tratados, postura que ha sido plasmada cuando el reporte del Comité de Asuntos Fiscales de 1986 introduce a las sociedades instrumentales como "*aquella que ha sido creada con el propósito de beneficiarse del tratado*".

En adición a ello, VOGEL señala; "*Esta restricción fue introducida en el Modelo OCDE de 1977. Su propósito fue ayudar a prevenir la evasión fiscal. En definitiva que fueran impedidas de obtener su beneficio con la ayuda de personas*".

En tal contexto, en concordancia con lo establecido en los Comentarios al Modelo de la OCDE, la jurisprudencia internacional y la doctrina citada, la finalidad antielusiva se encuentra íntimamente vinculada al término beneficiario efectivo desde su incorporación al Modelo de la OCDE, por lo que, en efecto, constituye una norma antielusiva específica que yace en el CDI Perú-Chile, en concordancia con el referido párrafo 63 de los Comentarios al artículo 1 del Modelo de la OCDE.

Por todo lo expuesto, considerando que el alcance del contenido beneficiario efectivo está íntimamente vinculado con la finalidad antielusiva para la cual fue introducido dicho término en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (royalties o regalías), por primera vez, en la versión del Modelo OCDE del año 1977, y que ha sido mantenida en las posteriores versiones del Modelo OCDE, con una finalidad claramente antielusiva asociada a este tipo de rentas pasivas; para propósitos del CDI Perú – Chile, contrariamente a lo alegado por las partes apelantes, se tiene que dicho término constituye una cláusula antielusiva específica. Por consiguiente, corresponde desestimar el presente agravio.

- B) Sobre el segundo agravio revocatorio**, las apelantes sostienen que, contrario a lo sostenido en la sentencia impugnada, el inciso h) del artículo 85° del Código Tributario supone una excepción a la reserva tributaria, por tanto, habilita a que se le proporcione la documentación intercambiada entre SUNAT y el SII. Agrega que, el procedimiento de fiscalización seguido es ilegal, así como los valores

²² Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo. Naciones Unidas. New York, 2015. Pág. 32 y 33.

²³ BAKER P, " Comentarios al Modelo OCDE".



emitidos, en tanto no se le proporcionó la totalidad de la información que ha servido de base para efectuar las observaciones y/o reparos dentro de un procedimiento de fiscalización, vulnerando su derecho de defensa.

Al respecto, es de advertir que, en el presente caso, la Compañía recurrente se cuestiona que no se le haya dado acceso a toda la información obtenida en el intercambio de información entre la SUNAT y el SII - Administración Tributaria de Chile; no obstante, se pierde de vista que, si bien toda persona tiene derecho fundamental a solicitar información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública a efectos de ejercitar su derecho a la defensa, en atención a lo previsto por el numeral 5 del artículo 2 de la Constitución, esta misma norma constitucional establece excepciones, entre estas, aquella información excluida por ley, como la reserva tributaria.

Sobre este último término, de acuerdo al artículo 85° del Código Tributario, se indica que *“tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192°”*.

En palabras de Pérez Unzueta²⁴, la reserva tributaria **“puede ser conceptualizada como secreto tributario y es aquella institución en cuya virtud los datos, los informes y los demás elementos relacionados con la situación económica de los contribuyentes, sólo pueden utilizarse para fines propios de la Administración Tributaria, considerándose para todo lo demás que tiene carácter de “reservado” o sea, que no puede ser utilizado en otros sectores de la Administración. A su vez constituye una garantía a favor del contribuyente, con excepciones explicables por la naturaleza de los asuntos (...)”**.

En el mismo sentido, Susana Klien Uzástegui²⁵ sostiene que *“es la **regla de secreto** que tiene la administración tributaria sobre la información que las personas le entregan a propósito de sus relaciones jurídico-tributarias”*.

Teniendo lo anterior en cuenta, es de notar que este carácter reservado de la información obtenida por el intercambio de información no solo se encuentra establecido en la normativa interna, sino también en el propio CDI Perú – Chile, en su artículo 26, en el cual dispone su estricta reserva y que esta solo podrá ser utilizada por la Administración encargada de recaudar los tributos y los órganos

²⁴ PEREZ UNZUETA, Karla Maciel. “Las Excepciones a la Reserva Tributaria”.

<http://www.amag.edu.pe/webestafeta2/index.asp?action=read&idart=665&warproof=articles>

²⁵ KLIEN UZÁSTEGUI, Susana. “Acceso a la información y reserva tributaria: delimitando algunos alcances del habeas corpus”. IUS ET VERITAS. Año 9, no. 17 (nov. 1998).



jurisdiccionales, quienes deben mantener la reserva de la información y utilizarla solo para sus propios fines. Veamos:

*“1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio, la que podrá ser utilizada para determinar el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas). El intercambio de información no se verá limitado por el Artículo 1. **Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas en secreto en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.**”*

En ese contexto, en aras de la reserva tributaria, la Administración Tributaria estaba impedida de proporcionar la información brindada por el SII de Chile, que constituye información protegida por reserva tributaria en la medida que comprende a un tercero – Arrendadora Móvil S.A. (empresa domiciliada en Chile). Situación que no vulnera, de ningún modo, el derecho de defensa de la Compañía demandante, pues, sobre la base de la garantía constitucional de reserva tributaria, el artículo 85 del Código Tributario y el artículo 26 del propio CDI Perú-Chile, se verifica que la Administración Tributaria ha puesto a conocimiento de la demandante lo puntualmente observado por el SII de Chile respecto de la información obtenida de un tercero, a efectos de que ello sea desvirtuado por la ahora demandante.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional en la STC N° 01783-2007-PA/TC, en cuyo quinto fundamento jurídico, señaló que el hecho que la Administración Tributaria no le haya otorgado a la empresa demandante información de un tercero, no implica la vulneración del derecho a la defensa. Veamos:

*“5. El derecho a no quedar en estado de indefensión se conculca cuando los titulares de derechos e intereses legítimos se ven impedidos de ejercer los medios legales suficientes para su defensa; **pero no cualquier imposibilidad de ejercer esos medios produce un estado de indefensión que atenta contra el contenido constitucionalmente protegido del derecho, sino que es constitucionalmente relevante cuando se genera**”*



una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. *Tal hecho se produce cuando el justiciable es impedido, de modo injustificado, de argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos (STC 00582-2006-PA/TC). Pues bien, en relación a la solicitud de información, la entidad demandada ha actuado conforme a la normativa correspondiente (Facultad de Fiscalización del artículo 62 y respeto a la Reserva Tributaria, contenida en el artículo 85 del T.U.O. del Código Tributario, respectivamente)” (énfasis nuestro).*

Por su parte, las apelantes han alegado que la citada excepción habilitaba a que se proporcione a América Móvil la documentación intercambiada entre SUNAT y el SII; sin embargo, el A-quo ha transgredido las disposiciones referidas a la reserva tributaria, haciendo referencia únicamente a un criterio subjetivo, que no se encuentra amparado en el ordenamiento jurídico, y verificándose de ese modo la ilegalidad de los procedimientos de fiscalización, y, por ende, de los valores emitidos como resultado de los mismos.

Al respecto, de la revisión detallada del citado inciso, se advierte que ha sido correctamente interpretada, dado que, si la SUNAT tiene información o documentación que constituyen reserva tributaria, por excepción, al tratarse de un tercero, la misma puede ser intercambiada con otro país en cumplimiento de lo acordado en el convenio firmado. Considerando esta interpretación, de autos, se advierte que dicho aspecto se cumplió en el presente caso, no configurándose ninguna transgresión a las disposiciones referidas a la reserva tributaria, ni mucho menos en contravención de lo acordado en el CDI Perú-Chile, como incorrectamente lo han planteado las apelantes.

Queda claro pues que el A-quo no ha avalado ninguna actuación arbitraria, en su manifestación al derecho a la defensa de la Compañía recurrente, dado que, en efecto, existe una limitación de acceso a la información, protegida por reserva tributaria, contenida en la Constitución, el Código Tributario y el CDI Perú-Chile; no verificándose pues, una decisión discrecional de la Administración Tributaria, así como tampoco una transgresión a las disposiciones señaladas. En consecuencia, corresponde **desestimar** el presente agravio planteado por las partes apelantes.

Sobre el tercer agravio revocatorio, las apelantes sostienen que la Sentencia apelada concluye, equivocadamente, que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, a pesar de que no se cuenta con fundamentos para sustentar ello, lo que conllevó a la inaplicación de las tasas preferenciales previstas en el CDI suscrito entre Perú y Chile (15%).

Al respecto, habiéndose analizado en líneas anteriores, los Comentarios al Modelo de la OCDE, jurisprudencia internacional y diversa doctrina en torno al alcance del beneficiario efectivo, este Colegiado, al igual que el Juzgado, sobre la base de una interpretación propia, afirma que no se puede calificar como tal:



- Al sujeto que reside en un Estado contratante que perciba una renta desde el otro Estado contratante, pero que opera en calidad de agente o mandatario.
- Al sujeto que sin ser agente o mandatario, opera como intermediario de otro sujeto que en los hechos es el beneficiario efectivo de la renta. Igualmente son excluidas aquellos sujetos que tienen poderes limitados sobre la renta.
- A las sociedades instrumentales. Toda vez que la OCDE entiende que una sociedad instrumental no puede ser considerada beneficiario efectivo cuando, aunque sea el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, en un fiduciario o administrador. Este último supuesto requerirá el análisis del

Sobre este último concepto, es menester indicar que si bien en los Comentarios de la OCDE no se especifica qué criterios o consideraciones deben tenerse en cuenta en el análisis de las sociedades instrumentales, ello no implica que las entidades resolutoras tributarias, el Juzgado o, inclusive, este Colegiado estén impedidos de darle un contenido, para lo cual es válido que se pueda recurrir, entre otros, a lo señalado por la OCDE, o por la jurisprudencia internacional, previamente citada, y así analizar a la luz de los hechos del caso concreto, si determinada sociedad es o no instrumental, y por ende, si califica como beneficiario efectivo.

Así pues, de acuerdo con la OCDE, en el documento denominado “Los convenios de doble tributación y el uso de sociedades instrumentales” (“*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*”), ha explicado que una sociedad instrumental (“*conduit company*”) es la que reside en uno de los Estados contratantes y que opera transfiriendo determinadas rentas a otro sujeto de un tercer Estado, el cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDI.

En el mismo sentido, en su “Informe sobre sociedades instrumentales”, señala que, para los efectos de los CDI, una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados Contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente del convenio; y agrega que, para determinar si una sociedad es instrumental, debe considerarse si dicha entidad ha llevado a cabo “*conduit arrangements*” (acuerdos instrumentales), esto es, acuerdos por medio de los cuales un residente de un Estado Contratante, recibe una renta originada en el otro Estado Contratante (Estado Fuente), pero se obliga legalmente o de hecho a traspasar directa o indirectamente, todo o parte importante de tal renta, en cualquier tiempo, de cualquier forma y a cualquier título que implique perder la facultad de disponer de dicha renta por parte del receptor original, a otra persona que no es residente de los Estados Contratantes.



Así pues, en cuanto a las características a considerar en relación a las sociedades instrumentales, se deben considerar las siguientes:

- 1) La disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades que dan origen a tales rentas,
- 2) La existencia de activos en el Estado donde se ha constituido,
- 3) La existencia de activos para llevar a cabo tales actividades,
- 4) Los riesgos asumidos en relación con la renta percibida, y
- 5) La capacidad funcional para desarrollar las actividades.

Ahora bien, de autos, se aprecia que, además de la información y documentación presentada por la Compañía demandante (tal como el Contrato de Arrendamiento de Equipos suscrito entre la recurrente y Arrendadora Móvil), también se analizó la información remitida por el SII de Chile, en virtud del intercambio de información efectuado con la SUNAT. De lo recabado, se concluye lo siguiente:

- 1) No se ha acreditado que Arrendadora Móvil contara con un local propio o alquilado para ejercer sus actividades, así como tampoco de almacenes o depósitos que le hayan permitido el desarrollo de su actividad económica relacionada al arriendo de equipos.
- 2) Del intercambio de información, se indica que: *“que estos equipos [objetos de arrendamiento], en ningún momento, ingresan a Chile, toda vez que, según se ha descrito, la Orden de Compra se emite al proveedor extranjero, para que proceda a su entrega en puerto o aeropuerto peruano”*. Por lo que se acredita que no han existido activos fijos de Arrendadora Móvil ubicados físicamente en el territorio de la República de Chile, que es el Estado en el cual la citada empresa se ha constituido.
- 3) El propio proveedor Arrendadora Móvil ha registrado, en su Balance General a diciembre de 2010, equipos de Red, arrendados a América Móvil, los cuales, de acuerdo con la información recabada por el SII, no han sido ubicados físicamente en la República de Chile.
- 4) De acuerdo con el intercambio de información de Chile, Arrendadora Móvil fue constituida con un capital social ascendente a 100 000,00 pesos chilenos (aproximadamente US\$ 205,00), tal como se observa en el documento denominado "Constitución de Sociedad Anónima Cerrada Arrendadora Móvil S.A.", como es de verse en la siguiente cláusula:



"TITULO SEGUNDO: CAPITAL Y ACCIONES. ARTICULO QUINTO: El capital será de cien mil pesos de pesos moneda legal chilena, dividido en cien acciones nominativas, sin valor nominal, de única serie de acciones comunes, que se pagan en la forma que se señala en el artículo primero transitorio de estos estatutos".

Teniendo en cuenta, a partir del "Contrato de arrendamiento internacional de equipos", que Arrendadora Móvil, entre otros, tiene la obligación de recibir los equipos, cerciorando su calidad, capacidad, funcionamiento, rendimiento, entre otros, el capital es evidentemente mínimo frente a las responsabilidades que le exige el citado contrato, por lo que se determina que no tiene la capacidad de recursos para afrontar los riesgos derivados de la actividad de arrendamiento internacional de equipos.

Cabe resaltar, en cuanto a la distribución de dividendos, no es un factor determinante que acredite que dicho proveedor controlaba y tenía discrecionalidad sobre el destino de las utilidades, debido a que continúa siendo una utilidad pasible de distribución a posteriori a los accionistas. Así las cosas, no se acredita que Arrendadora Móvil tenga posesión, el uso, el control y asuma riesgos en relación con las rentas recibidas.

- 5) Del intercambio de información efectuada por la SUNAT, Arrendadora Móvil tiene 1 trabajador en planilla, al ejercicio 2010. Posteriormente, al ejercicio 2011, contaba con solo 3 trabajadores. Aspecto que ha podido ser advertido por el "Certificado sobre sueldos, pensiones o jubilaciones y otras rentas similares", de fecha 16 de marzo de 2011. Por lo que no se acredita la capacidad funcional para desarrollar las actividades del citado proveedor en la República de Chile, dado que no cuenta con una estructura organizacional adecuada para desplegar las funciones de la empresa, tales como: Administrativas, contables, facturación y cobranza a clientes, cuentas por pagar, obligaciones tributarias; etc.

Por todo lo anterior, a partir de un análisis pormenorizado de los medios probatorios presentados y de la información recabada en la etapa de fiscalización, relativa a la constitución de la sociedad, activos fijos del sujeto no domiciliado, equipos arrendados, estructura organizacional, número de trabajadores, capacidad funcional, gastos incurridos por sujeto no domiciliado, este Colegiado comparte el mismo criterio arribado por el A-quo y las entidades resolutoras.

Así, contrariamente a lo alegado por las partes apelantes, se advierte que sí se cuenta con fundamentos suficientes para sostener que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, y que, por ende, no le resulta aplicable la tasa reducida del 15% del importe bruto de las regalías, prevista en el CDI suscrito entre Perú y Chile. En consecuencia, corresponde desestimar el presente agravio.



- C) **Sobre el cuarto agravio revocatorio**, las partes apelantes sostienen que la sentencia impugnada ha ignorado las conclusiones y argumentos contenidos en los informes elaborados por especialistas en materia tributaria, considerando que estos no eran imparciales por el solo hecho de que fueron elaborados a solicitud de parte, razón por la cual no contradujo el íntegro de dichos informes con argumentos jurídicos.

Sobre la base de ello, cabe indicar que el Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia, ha señalado que los informes se tratan de documentos elaborados por la propia accionante o petición de ella, restando imparcialidad a lo declarado, y que, en todo caso, se encuentran sujetas a revisión. Así, tenemos la STC No 9165-2005-PA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional ha afirmado lo siguiente:

*"17. En efecto, a fojas 47 a 69, y 114 a 149 de autos, el recurrente adjunta, para demostrar la alegada confiscatoriedad, copia simple del **Informe de Situación Financiera y Efectos del impuesto a los juegos de casinos y máquinas tragamonedas elaborado por MACROCONSULT S.A.**; copia simple de un estudio de impacto económico del sistema tributario aplicado a los juegos en el Perú, respecto de las empresas Masaris S.A., Costa del Sol S.A. y Proyecciones Recreativas S.A., elaborado por el ingeniero Ángel Vitta Baca, y copias simples de los estados financieros (balances generales y estado de ganancias y pérdidas de los años 2000 al 2002) de la empresa Proyecciones Recreativas S. A.*

*18. A juicio de este Colegiado, **tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de tributos: en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión**".*

De la lectura de la Sentencia apelada puede extraerse que los informes **no tienen eficacia probatoria por:**

- Se tratan de documentos elaborados a petición del mismo que lo presenta.
- Tienen restada su imparcialidad (al tratarse de un documento de parte).
- Están sujetos a revisión por la autoridad tributaria conforme lo establece la ley.

Adicionalmente, en reciente jurisprudencia, se puede apreciar que el Tribunal Constitucional no ha cambiado su criterio, sino más bien todo lo contrario, se reafirma en tal interpretación. Así, en la STC No 03769-2010-PA/TC, se indica que:



“32. Siendo que de todo lo actuado (estados financieros, **informes profesionales independientes**, etc.) no se puede llegar a la convicción de la existencia de una afectación real o desmedida al patrimonio de la empresa demandante, no se puede evidenciar tampoco una afectación at principio bajo análisis, debiendo desestimarse este extremo de la demanda. No debe perderse vista lo expresado en la STC 09165-2005-PNTC, “[...] a juicio de este Colegiado, **tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como prueba fehaciente para acreditar la situación económica de la empresa** y, por consiguiente, para demostrar la confiscatoriedad de /os tributos; en primer lugar, porque **no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan autoliquidaciones del propio contribuyente o, como en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión**” (énfasis nuestro).

En esa misma línea, el Juzgado ha resuelto que no pueden admitirse los Informes elaborados por especialistas en materia tributaria, que adjunta la demandante, como medios probatorios válidos, al haber sido elaborados a solicitud y costo de la propia actora, ya que restan imparcialidad a lo declarado.

Sobre esta afirmación, cabe precisar que, si bien las partes pueden presentar libremente informes jurídicos elaborados a pedido suyo, toda vez que su objeto es servir como doctrina que coadyuve al juez en la interpretación de la norma jurídica, bajo el presupuesto de que el Juez conoce el Derecho, ello no implica que las opiniones o criterios, que yacen en dichos informes, sean vinculantes para el operador judicial aun cuando resulten ilustrativos.

Así, considerando la citada jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional, los informes jurídicos, *per se*, no son medios probatorios **porque no tienen por finalidad acreditar hechos**, sino por el contrario, están destinados a la interpretación que se posee sobre determinada norma, por lo que corresponde desestimar el presente agravio planteados por las partes apelantes.

- D) **Sobre el quinto agravio revocatorio**, las apelantes sostienen que el Juzgado ha avalado que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no hayan identificado al supuesto Beneficiario Efectivo en la operación desarrollada por la Compañía, lo cual evidencia que el reparo no se encuentra debidamente fundamentado y debía ser dejado sin efecto.

Al respecto, es de apreciar que las partes apelantes pretenden modificar la materia de controversia del presente proceso, toda vez que la discusión no va en dirección de determinar quién es el real beneficiario efectivo sino en verificar si el proveedor Arrendadora Móvil, de forma específica, califica como beneficiario efectivo, en los términos del artículo 12 del GDI Perú - Chile, respecto de los servicios de arrendamiento de equipos prestados a la recurrente, a fin de verificar si es correcta la aplicación de la tasa reducida de 15% a las retenciones



efectuadas al citado proveedor no domiciliado, como sostiene la recurrente, o si por el contrario, correspondía aplicar la tasa de retención de 30% prevista per el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso b) del artículo 9 de la misma ley, como afirma la Administración Tributaria.

Teniendo en cuenta la materia de controversia, traída en grado a la vía judicial, resulta coherente que determinar la falta de calificación de beneficiario efectivo de una entidad deviene en un fundamento suficiente para dar respuesta a lo petitionado en el proceso, no siendo necesario establecer o identificar la entidad que se considera beneficiario efectivo.

Lo anterior es concordante con la diversa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), entre ellas está la Sentencia de fecha 26 de febrero de 2019, emitida en los casos acumulados C-116/16 y C-117/16 (caso T Danmark)²⁶, en la cual se discutió el concepto de beneficiario efectivo, concluyendo expresamente que una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que considera beneficiarios efectivos a efectos de la negativa a reconocer a una sociedad como beneficiario efectivo:

*“118. A este respecto, **no corresponde a tal autoridad identificar los beneficiarios efectivos de esos dividendos sino demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental por medio de la cual se ha cometido un abuso de Derecho.** Una identificación de esa clase podría resultar imposible, en efecto, especialmente porque se desconoce quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales. La autoridad fiscal nacional no siempre dispone de los datos que le permitirían identificar a esos beneficiarios, dada la complejidad de algunas operaciones financieras y de la posibilidad de que las sociedades interpuestas implicadas en las operaciones estén establecidas fuera de la Unión. Pues bien, no puede exigirse a tal autoridad que aporte una prueba imposible.*

*119. Por otra parte, **aunque se conociera quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales, no siempre resulta acreditado cuáles de estos son o van a ser los beneficiarios efectivos reales.** De esta manera, en relación con el asunto C 117/16, el órgano jurisdiccional remitente indica que, si bien Y Cyprus es una sociedad filial de Y Bermuda, una entidad con sede en Bermudas, esta última es a su vez una sociedad filial de Y USA, una entidad residente en Estados Unidos. Pues bien, en la hipótesis de que el órgano jurisdiccional remitente considere que Y Cyprus no es el beneficiario efectivo de los dividendos, es más que probable que las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de donde proceden los dividendos no tengan ninguna posibilidad de determinar cuál de las dos sociedades matrices en cuestión es o va a ser el beneficiario efectivo de los referidos dividendos. En particular, la atribución de dichos dividendos podría*

²⁶ Disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-116/16&language=ES>



haber sido decidida con posterioridad a las constataciones efectuadas por la autoridad fiscal respecto de la sociedad instrumental.

120. Por consiguiente, procede responder a la octava cuestión prejudicial de los asuntos principales que, **a efectos de la negativa a reconocer a una sociedad como beneficiario** efectivo de unos dividendos, o de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho, **una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que considera beneficiarios efectivos** de esos dividendos.”

Del mismo modo, en la Sentencia, de fecha 26 de febrero de 2019, emitida en los cuatro asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C- 299/16 (caso N Luxembourg)²⁷, el TJUE también concluyó expresamente que una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que considera beneficiarios efectivos a efectos de la negativa a reconocer a una sociedad como beneficiario efectivo. Veamos:

“143. A este respecto, **no corresponde a tal autoridad identificar los beneficiarios efectivos de los referidos intereses, sino demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental por medio de la cual se ha cometido un abuso de Derecho.** En efecto, aquella identificación puede resultar imposible, especialmente porque se desconoce quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales. La autoridad fiscal nacional no siempre dispone de los datos que le permitirían identificar a esos beneficiarios, dada la complejidad de algunas operaciones financieras y de la posibilidad de que las sociedades interpuestas implicadas en las operaciones estén establecidas fuera de la Unión. Pues bien, no puede exigirse a tal autoridad que aporte una prueba imposible.

144. Por otra parte, **aunque se conociera quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales, no siempre resulta acreditado cuáles de estos son o van a ser los beneficiarios efectivos reales.** De esta manera, cuando una sociedad que percibe intereses está subordinada a una sociedad matriz que, a su vez, es una filial de otra sociedad, **es más que probable que las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la fuente no tengan ninguna posibilidad de determinar cuál de las dos sociedades matrices en cuestión es o va a ser el beneficiario efectivo** de los intereses. Además, la atribución de los intereses podría haber sido decidida con posterioridad a las constataciones efectuadas por la autoridad fiscal respecto de la sociedad instrumental.

145. En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial en el asunto C 115/16, a la sexta cuestión prejudicial en el asunto C-118/16 y a la cuarta cuestión prejudicial en los asuntos C-119/16 y C-299/16 que, a efectos de la denegación del reconocimiento a una sociedad de la condición

²⁷ Disponible: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=211053&doclang=es>



*de beneficiario efectivo de los intereses o de la constatación de la existencia de un abuso de Derecho, **una autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o las entidades a las que considera beneficiarios efectivos** de esos intereses". (el énfasis es nuestro).*

Así las cosas, el Juzgado, a través de un análisis del fondo de la controversia, ha resuelto que las resoluciones de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal han sido emitidas conforme a derecho, al determinar que Arrendadora Móvil no posee la condición de beneficiario efectivo sino la de sociedad instrumental, motivo por el cual no le corresponde aplicar la tasa de retención del IR de 15% prevista en el CDI Perú-Chile, y, consecuentemente, declara infundada la demanda.

Por lo tanto, considerando que no es materia de cuestionamiento identificar al real beneficiario efectivo del CDI Perú-Chile, sino por el contrario que se desvirtúe que Arrendadora Móvil no es una sociedad instrumental en atención a lo que estrictamente es objeto de controversia – la calificación de beneficiario efectivo, corresponde desestimar el presente agravio planteado por las partes apelantes.

- E) Sobre el sexto agravio revocatorio**, las apelantes sostienen que el Juzgado avala la aplicación exclusiva de la Circular 57, documento emitido por un organismo ajeno al Estado Peruano, al momento de sustentar su posición en torno a la aplicación del CDI suscrito entre Perú y Chile, no siendo esta fuente de Derecho Tributario.

Al respecto, cabe precisar que la Circular N° 57, emitida por el SII el 16 de octubre del 2009, sobre "*Beneficiario efectivo y normas antiabuso en los convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile*", es una de las 3 Circulares que abordan el concepto de Beneficiario efectivo en Chile, y la que mayor directriz despliega para identificar a dicho sujeto, apoyándose directamente de los lineamientos nivel OCDE, interpretando siempre bajo el contexto de la operación (objetivos y propósitos) y excluyendo a los mandatarios, agentes, intermediarios, personas con poderes limitados frente a una renta y todo tipo de sociedades instrumentales.

En ese contexto, de autos, es de notar que, en los escritos de apelación, las partes apelantes no evidencian en qué parte de la Sentencia impugnada el Juzgado ha avalado la aplicación de la Circular 57 como sustento del reparo, materia de litis. En efecto, ello no es posible, debido a que, mediante el considerando 6.35 y 6.37 de la Sentencia, el Juzgado ha dejado claro que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal han empleado diversas fuentes de interpretación, que le permitieron arribar a su propia interpretación de qué no puede considerarse como beneficiario efectivo. Veamos:



“(…) si bien **se aprecia que la Administración Tributaria comparte el criterio con el SII de Chile**, ello no podría entenderse que únicamente se tomó como fuente para emitir su pronunciamiento la Circular N°57.

(…)

se aprecia que la Administración ha efectuado un análisis de las características tanto de Arrendadora Móvil como de las operaciones realizadas, y **ha acudido a diversas fuentes de interpretación, tales como la Convención de Viena, los comentarios al Modelo OCDE, jurisprudencia y doctrina, siendo que dicha situación también ha sido expuesta por el Colegiado Administrativo**” (el énfasis es nuestro).

En efecto, el hecho que la interpretación realizada por el A-quo coincida con la Circular N° 57, ello no implica que se haya tomado como fuente única y directa, tal como lo sostienen las partes apelantes, sino solamente que se comparte el mismo criterio con el SII de Chile, lo cual demuestra que la interpretación efectuada es acorde con el principio de buena fe en los Tratados Internacionales.

En consecuencia, al haberse verificado que el Juzgado, en ningún extremo de su Sentencia, avala la aplicación exclusiva de la Circular 57, sino que reconoce que existe una interpretación propia, a la luz de diversa fuente de derecho - tal como, doctrina jurídica-, y fuentes de interpretación - por ejemplo, los comentarios al Modelo de la OCDE -, que, coincidentemente, está vinculada con dicha Circular, corresponde desestimar el presente agravio planteados por las partes apelantes.

- F) **Sobre el sétimo agravio revocatorio**, las partes apelantes refieren que, en el supuesto negado en que no resulte de aplicación la tasa reducida del 15%, el A-quo ha avalado un reparo que no se encuentra debidamente determinado, en tanto no ha advertido que la tasa efectiva que debía aplicarse en la operación era de 24% y una devolución de 6%.

Al respecto, de la revisión de autos, es de notar, que no ha sido planteado previamente en la etapa administrativa, por ende no puede constituir un agravio susceptible de pronunciamiento en el proceso contencioso administrativo, siendo tal razonamiento acorde con el criterio vertido por la Casación N.º 33370 – 2019-LIMA, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, previamente citada, líneas arriba.

Sin perjuicio de ello, dado que el Juzgado ha emitido pronunciamiento sobre el mismo, es de precisar que el pago por concepto de regalías que realizó América Móvil a la empresa Arrendadora Móvil sigue enmarcada dentro de los alcances del CDI Perú-Chile, por cuanto esta última es residente en Chile. En ese sentido, al verificarse, en autos, que no calificaba como beneficiario efectivo sino como sociedad instrumental, en consecuencia, no se le aplicaba únicamente el numeral 2 del artículo 12 del CDI, referido a la aplicación de la tasa límite del 15% respecto de la renta obtenida por arrendamiento de bienes muebles.



Considerando que solo dicho extremo le resulta inaplicable, las citadas rentas, denominada como regalías por el CDI, también pueden estar sometidas a imposición en el Estado Contratante del que proceden (país de la fuente), y de acuerdo a su legislación interna. En ese entender, al no calificar como beneficiario efectivo, resulta de aplicación el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en los ejercicios 2010 y 2011, según el cual, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país por regalías, se determina aplicando la tasa de 30% del 100% percibido, conforme ha sido determinado por la Administración Tributaria, y no como erróneamente alegan las partes apelantes. Por lo expuesto, corresponde desestimar el presente agravio.

En consecuencia, los agravios revocatorios del recurso de apelación presentados por las partes apelantes no han desvirtuado los razonamientos de la sentencia apelada, ya que dicha resolución analiza adecuadamente las normas aplicables, los hechos del caso planteado y los medios probatorios aportados al proceso, concluyendo -como también lo hace esta Sala Superior- en que resulta infundada la demanda.

NOVENO: Conclusión.

En ese contexto, considerando que los actos administrativos cuestionados se encuentran acorde a la Constitución Política, la ley y principios del derecho, respetando además el principio de legalidad, seguridad jurídica y debido procedimiento, y por ende válidos según el análisis de fondo realizado, corresponde confirmar la infundabilidad de la demanda.

DECISIÓN:

Por los fundamentos expuestos:

- 1) **CONFIRMARON** la sentencia emitida mediante Resolución N.º 33 de l 8 de mayo del 2023, de folios 7655 a 7689 del Expediente Judicial, que declara infundada la demanda en todos sus extremos.
- 2) **DISPONER** la devolución oportuna de los autos al Juzgado de origen, para los fines consiguientes.

En los seguidos por **AMÉRICA MÓVIL PERÚ S.A.C.** contra el **TRIBUNAL FISCAL y SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUNAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT**, sobre nulidad de resolución administrativa y otros conceptos. **Notifíquese.** -

**MÉNDEZ SUYÓN
LAZARTE VILLANUEVA
MONTOYA MUÑOZ**