



Firmado Digitalmente por
PEREA ANGULO Raul
Armando FAU 20131370645
soft
Fecha: 18/12/2022 13:49:44
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 08835-12-2022

EXPEDIENTE N° : 14793-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de diciembre de 2022

VISTA la apelación interpuesta por _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 24 de octubre de 2017, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución del pago indebido por concepto de Impuesto a la Renta – No Domiciliado de setiembre de 2014.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el 11 de julio de 2014 suscribió con la empresa _____ un contrato de compra venta de 6 614 369 acciones de la empresa peruana _____ (en adelante _____), quien tiene como actividad comercial la importación y exportación de artículos de moda para mujer y artículos promocionales, no contando entre sus activos con bienes inmuebles que se encuentren destinados a fines distintos, por lo que no le resulta aplicable el numeral 4 del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Canadá (en adelante CDI Perú - Canadá), sino el numeral 6 del referido artículo, conforme el cual, las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones se encuentran gravadas exclusivamente en el país de residencia del enajenante, en este caso, sería en el país de Canadá. Asimismo, agrega que en el supuesto negado que se pretenda sustentar que el valor de las acciones vendidas provenía principalmente de inmuebles, se debe tener en cuenta que el valor de los mismos solo representa el 18% del total de los activos, por lo que el valor de la empresa no se sustenta en tales activos, tal como consta en el Balance General al 31 de julio de 2014, así como del detalle del rubro inmueble, maquinaria y equipo. En consecuencia, al haber cumplido con presentar el certificado de residencia y siendo que el valor de las acciones enajenadas no proviene principalmente de propiedades inmuebles, la retención efectuada deviene en indebida, y por consiguiente corresponde que se efectúe la devolución del monto solicitado.

Que indica que la Administración erróneamente ha concluido que no le resulta aplicable el CDI Perú y Canadá; debido a que, no habría declarado renta ni impuestos por pagar por la transacción llevada a cabo en el país; no obstante, se debe tener en cuenta que sí cumplió con presentar ante la Agency Revenue Canada (CRA), la declaración jurada por el Impuesto a la Renta correspondiente a la venta de acciones de _____ en la que determinó un impuesto ascendente a CA\$ 16 477,00, el cual fue compensado con los créditos establecidos por la propia normativa tributaria canadiense; en ese sentido, dicho impuesto fue debidamente declarado, determinado y cancelado; por consiguiente corresponde que se aplique el mencionado convenio, al existir una doble imposición. Precisa que en el supuesto que dicha compensación no sea considerada como pago, como sugiere la Administración, no puede negarse que efectuó pagos a cuenta por el importe de CA\$ 12 000, siendo declarado en el T2 Corporation Income Tax Return, determinándose incluso un pago en exceso, que bajo los términos de la legislación peruana sería un saldo a su favor.

Que refiere que el cambio de domicilio no tuvo como finalidad generar ventajas impositivas, sino que se debió a una decisión corporativa, cuyo objetivo era que la empresa tuviera su domicilio en el mismo país de residencia que el de sus accionistas mayoritarios, Aureos Latin America Fund I LP y Aureos Latin America Fund II LP, y las demás compañías del grupo económico, para facilitar la organización y control de asuntos corporativos, reducir costos y permitir una administración más centralizada y directa de las inversiones del grupo económico al que pertenece, precisando que dicha decisión se aprobó el 31 de diciembre de 2013, mediante Acta de Sesión conjunta de Accionistas y Directores, y culminó con la emisión



Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 15/12/2022 18:52:33
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Ferman FAU
20131370645 soft
Fecha: 15/12/2022 16:36:26
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FLORES QUISPE Patrick
Alfonso FAU 20131370645
soft
Fecha: 16/12/2022
09:11:00 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 08835-12-2022

del Certificate of Continuation al amparo del Business Corporations Act Canadiense, el 18 de marzo de 2014; en ese sentido, se debe tener en cuenta que el proceso de redomicilio se inició en el ejercicio anterior a la venta de acciones y para propósitos distintos a los fiscales.

Que anota que los fondos de inversión accionistas de la empresa están constituidos en la provincia de Ontario, Canadá, teniendo como partícipes diversas entidades a nivel mundial, por lo que el hecho que se traten de Limited Partnerships y no sean considerados como residentes para efectos tributarios, no invalida su constitución como persona jurídica en Canadá; y como sujeto de derechos y obligaciones legales que ello conlleva.

Que por su parte, la Administración sostiene que no procede la devolución del Impuesto a la Renta - No Domiciliado del periodo de setiembre de 2014 por la suma de S/ 12 392 901,00 solicitado por la recurrente, al verificar la inexistencia de una doble tributación, toda vez no se efectuó pago alguno del impuesto sobre la renta en Canadá, según la información otorgada por la CRA, además de no contar con empleados, activos fijo ni cuentas bancarias abiertas en dicho país, contando únicamente con un domicilio declarado, el que corresponde a la firma de abogados Gowling WLG, ubicado en 550 Burrard Street Suite 2300 Bentall 5 Vancouver BC V6C 2B5 Canadá; por lo que no cumplió con la finalidad del CDI con Canadá, que es evitar la doble imposición.

Que agrega que tampoco es posible admitir la posibilidad que la recurrente pueda acceder CDI con Canadá, aun cuando esta es residente en Canadá, al evidenciarse que no tiene una conexión económica con ese país, en la medida que sus accionistas no residen allí; no posee cuentas bancarias que le permita realizar movimientos de fondo como pago a proveedores o empleados o compra de activos para la concreción de actividades en Canadá; las decisiones sobre el destino de los fondos se autorizan por funcionarios que se encuentran en la Isla Caimán; en consecuencia, se advierte que la existencia de la recurrente corresponde a una estructura artificial, y que el cambio de domicilio de la recurrente de Panamá a Canadá cuando se produce la venta de acciones en el Perú se efectuó con el propósito de procurar la aplicación del CDI Perú Canadá con el objetivo de generarse ventajas impositivas, actuación que conlleva al uso abusivo del referido convenio bajo la figura del Treaty Shopping o abuso de los tratados.

Que de lo expuesto, concluyó que no correspondía otorgar los beneficios del convenio, consistente en renunciar a la potestad tributaria de cobrar el Impuesto a la Renta de fuente peruana generado por la recurrente en el país; debido a que, es factible negar la aplicación del mismo, en la medida que se compruebe que la locación en el país de residencia no tiene un fin económico (Treaty Shopping), sino que es meramente fiscal, conforme lo hizo en el presente caso.

Que el primer párrafo del artículo 162° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Que el artículo 163° del citado código, dispone que las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables. En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de 45 días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Que de conformidad con el artículo 6°¹ del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante 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 solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso h) del artículo 9° de la citada ley establecía que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de

¹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424.



Tribunal Fiscal

N° 08835-12-2022

acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

Que el inciso d)² del artículo 28° de la citada ley, señala que son rentas de tercera categoría las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2° y 4° de esta ley, respectivamente, siendo que para el supuesto a que se refiere el artículo 4°, inclusive constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de tercera enajenación; y el inciso a) del artículo 57° de la misma ley, prescribe que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 76° de la mencionada ley, 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 otro, según sea el caso. El segundo párrafo de dicho artículo señalaba 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.

Que por otro lado, por Resolución Legislativa N° 27904³ y Decreto Supremo N° 022-2003-RE⁴, se aprobó y ratificó el Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de Canadá para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y al Patrimonio⁵ (CDI Perú - Canadá).

Que conforme con lo establecido por el artículo 1° del CDI Perú - Canadá aquel se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Que el numeral 1 del artículo 4° del citado convenio, señala que la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, y aquel Estado o subdivisión política o autoridad local o cualquiera agencia, o representación de tal Estado, subdivisión o autoridad

Que el artículo 13° de CDI Perú - Canadá, relacionado a "Ganancias de Capital", en sus párrafos 1, 4 y 6, señala lo siguiente:

"1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación por un residente de un Estado Contratante de: (a) acciones cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en el otro Estado; (b) los derechos representativos en una asociación o fideicomiso, cuyo valor principalmente provenga de bienes raíces situados en ese otro Estado, pueden ser sometidos a imposición en ese otro Estado. Para los propósitos de este párrafo, el término "propiedad inmueble" no comprende los bienes, salvo los destinados al arrendamiento, en los que la sociedad, asociación o fideicomiso ejerce su actividad.

6. Las ganancias de la enajenación de cualquier propiedad, distinta a aquella referida en los párrafos 1, 2, 3 y 4, debe someterse a imposición solamente en el Estado Contratante del cual el enajenante es residente."

² Inciso sustituido por el artículo 8° de la Ley N° 29492, publicada el 31 de diciembre de 2009, vigente a partir del 1 de enero de 2010.

³ Publicada el 5 de enero de 2003.

⁴ Publicado el 5 de febrero de 2003.

⁵ En adelante, CDI Perú - Canadá.



Tribunal Fiscal

N° 08835-12-2022

Que de autos se aprecia que el 20 de julio de 2015, mediante los Formulario 4949 N° la recurrente solicitó la devolución del pago indebido por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de setiembre de 2014, por el importe de S/ 12 392 901,00 (foja 566), retenciones que fueron realizadas por la empresa

Que al haber transcurrido el plazo de 45 días hábiles sin que la Administración emitiese pronunciamiento, la recurrente presentó recurso de reclamación contra la denegatoria ficta de la aludida solicitud, mediante el escrito de 13 de noviembre de 2015 (fojas 634 a 644), el cual fue declarado infundado por la resolución apelada.

Que a fin de atender dicha solicitud, de la resolución apelada (fojas 1496 y 1497), se advierte que la Administración realizó un intercambio de información con la Administración Tributaria Canadiense (Agency Revenue Canada – CRA), a través del Oficio N° de 10 de julio de 2017 (foja 1474), en el cual le solicitó que presentara información acerca del proceso de la emisión del Certificado de Residencia en Canadá, reportes de las declaraciones donde conste la inscripción de los representantes legales de la recurrente antes CRA, los reportes de las declaraciones o documentos presentados en los que declara el número de empleados de la empresa, la tenencia de activos fijos y la declaración jurada del Impuesto a la Renta, informe sobre las cuentas bancarias que tendría en Canadá, entre otros (fojas 1472 y 1473).

Que de la información remitida por el CRA, la Administración concluyó que no procedía la devolución del Impuesto a la Renta - No Domiciliado del periodo de setiembre de 2014.

Que de lo indicando por la recurrente y de la apelada se advierte que las partes están de acuerdo que la recurrente es residente en Canadá para el caso de autos y que las rentas materia de la solicitud de devolución están regulados en el artículo 13° de CDI Perú – Canadá, relacionado a “Ganancias de Capital”, por lo que dichos aspectos no son materia de controversia.

Que al respecto, por un lado, la Administración denegó la solicitud materia de autos al sostener que no resultaba aplicable las disposiciones previstas en el CDI Perú – Canadá, por cuanto no existía una doble imposición la cual configura la finalidad del convenio, siendo que la recurrente no había declarado rentas ni cancelado ningún impuesto por pagar por la venta de acciones de en Canadá; en consecuencia, sostuvo que no correspondía aplicar las disposiciones del CDI Perú – Canadá; no obstante ello, cabe advertir que el solo hecho que la recurrente no haya declarado o pagado el impuesto correspondiente por la venta de acciones de ante la jurisdicción de Canadá no implica que habilite a que dichas rentas sean gravadas en el país, más aun cuando de acuerdo a lo precisado por la Administración a foja 1494, la actividad materia de autos encaja en el supuesto normativo regulado en el numeral 6 del artículo 13 del CDI Perú – Canadá, que establece que *“las ganancias de la enajenación de cualquier propiedad, distinta a aquella referida en los párrafos 1, 2, 3 y 4, debe someterse a imposición solamente en el Estado Contratante del cual el enajenante es residente”*, debiendo precisarse que, de acuerdo a la información otorgada por la CRA, la recurrente ha sido registrada en Canadá el 18 de marzo de 2014 y dicha entidad ha confirmado la autenticidad de los certificados de residencia presentados por la recurrente.

Que de otro lado, si bien adicionalmente la Administración sostiene que aun cuando la recurrente es residente en Canadá, aquella relocalizó su domicilio solo con la finalidad de utilizar el CDI Perú – Canadá, toda vez que observó que el cambio de domicilio de la recurrente de Panamá a Canadá se llevó a cabo con el objetivo de generarse ventajas impositivas, actuación que conlleva al uso abusivo del referido convenio bajo la figura del Treaty Shopping o abuso de los tratados; dado que, la existencia de la recurrente corresponde a una estructura artificial, toda vez que aquella no realizó ningún tipo de actividades comerciales o administrativas en Canadá, ni mantenía trabajadores en dicho lugar, ni posee cuentas abiertas en Canadá, siendo sus directores no residentes, y, en ese sentido, no correspondía otorgar los beneficios del convenio, consistente en renunciar a la potestad tributaria de cobrar el Impuesto a la Renta de fuente peruana generado por la venta de acciones lasacorp.

Que al respecto, cabe indicar que de la Traducción Certificada de la respuesta a la Solicitud de Intercambio de Información de fojas 1435 a 1467, se tiene que la CRA ha entregado dos certificados, declarando que la recurrente es en efecto considerada como residente de Canadá para fines tributarios, que la residencia de una compañía se basa en los principios de la jurisprudencia, que declaran que el verdadero negocio se realiza donde yace la administración central y el control, precisando que la residencia de la compañía no es donde se ejerce la administración central y el control de acuerdo al estatuto social, sino donde se ejerce



Tribunal Fiscal

N° 08835-12-2022

realmente, esto es, en resumen, que la residencia de una compañía se basa en el lugar donde la administración central y control de la compañía reside.

Que teniendo en cuenta lo expuesto por la CRA, no existe certeza que la administración del negocio se ejecute en Panamá y Perú y no en Canadá como alega la Administración, no habiéndose acreditado que la decisión sobre el destino de los fondos se adopte desde una jurisdicción distinta al de Canadá, no siendo suficientes las cartas solicitando fondos para el pago de la compra de acciones de uno de los directores, ni se ha acreditado que la gestión de la sociedad se desarrolle en otro país, más aun si, como se ha indicado, la CRA de acuerdo al criterio antes expuesto, otorgó y confirmó la autenticidad de los dos certificados de Residencia, precisando que la recurrente fue registrada en Canadá el 18 de marzo de 2014.

Que cabe añadir que la CRA adicionalmente precisó que no posee en sus sistemas la información del número de trabajadores de la recurrente, lo que no implica necesariamente que la recurrente no cuente con trabajadores en Canadá como sostiene la Administración⁶, siendo que no se verifica alguna precisión al respecto; y asimismo, ante la consulta sobre si la recurrente posee cuentas bancarias en Canadá, no se advierte que la CRA haya sostenido en dicha respuesta que la recurrente no tenía cuentas bancarias en Canadá como sostiene la Administración a foja 1491, sino que era una "información a seguir" y que se debía informar si tal información era aun relevante para la auditoría.

Que asimismo, se verifica que, respecto del ejercicio 2014, la CRA ha remitido en sus Anexos M y N, información relativa al "Balance General" de la recurrente, y la "Declaración y Anexos – Ingresos Netos (Perdida) para los fines del Impuesto a la Renta, Cálculo del Ingreso Sujeto a impuesto, Parte 1 Impuesto (todo tipo de operación adicional, Parte 1 Cálculo de Impuesto, Impuesto General extranjero y Registro de Créditos tributarios)", conteniendo diversa información empresarial y tributaria de la recurrente que si bien fue recogido en la apelada, no se puede afirmar de esta que la recurrente constituya una mera una estructura artificial, más aun cuando se advierte la declaración al 31 de diciembre de 2014 de un Impuesto Calculado (base de impuesto) ascendente a CA\$ 16 477, y además se verifica actividades en el ejercicio siguiente.

Que en ese sentido, si bien los movimientos económicos de la recurrente no serían relevantes a criterio de la Administración, estando a lo indicado, no se puede sostener con certeza de la documentación que obra en autos que la recurrente no haya realizado ningún tipo de actividades comerciales o administrativas en Canadá como se sostiene o que no exista una conexión económica con ese país, ni que se haya generado un abuso del convenio mediante un cambio de domicilio para la obtención de ventajas impositivas, no siendo suficiente para ello argumentar que los socios son no residentes, que la recurrente no cuenta con activos fijos en dicho país o que el domicilio declarado, corresponda al de una firma de abogados.

Que de lo expuesto, al no ser atendibles los argumentos de la Administración, corresponde revocar la apelada, debiendo la Administración proceder a la devolución correspondiente.

Con los vocales Ruíz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 24 de octubre de 2017, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Perea Angulo
Secretario Relator (e)
FQ/PA/MR/vu

NOTA: Documento firmado digitalmente

⁶ Mas aun si no se ha precisado que sea ésta la entidad encargada de mantener los registros de los trabajadores.