



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

**EXPEDIENTES N° :** 11065-2018 v 10496-2018  
**INTERESADO :**  
**ASUNTO :** Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA :** Lima  
**FECHA :** Lima, 21 de julio de 2020

**VISTAS** las apelaciones parciales interpuestas por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra las Resoluciones de Intendencia N° emitidas el 13 y 28 de junio de 2018 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero de 2010 a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N°

giradas por la infracción tipificada en el numeral

13 del artículo 177 del Código Tributario .

## CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° 11065-2018 y 10496-2018, por guardar conexión entre sí.

Que la recurrente solicita que se declare la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas, en la medida que han sido emitidas prescindiendo del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 de artículo 109 del Código Tributario.

Que respecto al reparo por operaciones con su proveedor no domiciliado (Chile), sostiene que dicha empresa sí califica como beneficiario efectivo de la renta que pagó, por concepto de prestación de servicios de arrendamiento de equipos de telecomunicaciones, al amparo de las disposiciones contenidas en el CDI suscrito con Chile, toda vez que cumple con los requisitos que la OCDE<sup>4</sup> ha establecido para la calificación como beneficiario efectivo, en los términos de su modelo de convenio.

Que precisa que la Administración ha aplicado exclusivamente los términos de calificación como beneficiario efectivo que se encuentran contenidos en la Circular N° 57, emitida por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile<sup>5</sup>, la misma que no forma parte del ordenamiento jurídico nacional ni de las normas internacionales ni del contexto de interpretación en el marco de los comentarios de la OCDE, lo cual considera grave, pues se estarían modificando situaciones jurídicas en materia tributaria sobre la base de los términos contenidos en una circular que solo tiene efectos jurídicos vinculantes para la determinación de la tributación en Chile y no en Perú, siendo que dicha circular no formó parte de las consideraciones que tomó Perú al momento de celebrar el CDI con Chile. Menciona que la Administración incurre en error al exigirle cumplir los requisitos establecidos en la referida circular, como se advierte del Resultado de los Requerimientos N° tomándola como fuente de interpretación de los alcances de las disposiciones del CDI con Chile, siendo además que de acuerdo al artículo 3 del citado CDI,

---

Tal como se aprecia de los recursos de apelación, escritos ampliatorios y alegatos, la recurrente solo cuestiona el reparo relacionado a las operaciones con el proveedor no domiciliado.

En adelante,

Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal.

<sup>4</sup> Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

<sup>5</sup> En adelante, SII de Chile.

*[Firmas manuscritas]* 1



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

cualquier definición no establecida en el tenor de dicho tratado tendrá el significado que en ese momento le atribuya la legislación del Estado que se encuentre aplicando el tratado.

Que anota que del tenor de los comentarios de la OCDE, no se desprenden los requisitos que la Administración pretende imponer y que ha extraído literalmente de la Circular N° 57, siendo que resulta elemental que el esquema en el cual se emplea una "sociedad instrumental" implique un ahorro fiscal evidente y que, adicionalmente a ello, implique la transferencia de la totalidad o parte importante de los ingresos a favor de una empresa residente en un Estado distinto de las partes contratantes; precisa, que dicho razonamiento se refleja a nivel internacional en aplicación de diversos CDI Modelo OCDE, como en los casos Prévost, Velcro y Real Madrid.

Que manifiesta que de acuerdo con los comentarios de la OCDE y la jurisprudencia internacional en materia de convenios según modelo OCDE, Arrendadora Móvil califica como beneficiario efectivo, en tanto mantuvo siempre el control y propiedad total sobre el destino de sus ingresos producto de sus actividades comerciales, y en ningún momento transfirió, en el ejercicio de su discrecionalidad, ninguna parte de sus ingresos a favor de sus accionistas ni siquiera en forma de dividendo, en tanto sus Estados Financieros correspondientes a los años 2010 y 2011 muestran que la utilidad determinada en dichos ejercicios ha sido reinvertida en la cuenta de resultados acumulados. Añade que la Administración ha manifestado tener en su poder, producto del intercambio de información con la autoridad tributaria chilena, los Estados Financieros de [redacted] por lo que le extraña que no haya podido verificar que la Cuenta 2380100001 - Utilidades Acumuladas Arrend. Internacional, se encuentra expresamente mencionada en el Balance General al 31 de diciembre de 2010 y de 2011, siendo además que de los Formularios N° 1884, se verifica que su proveedor no realizó ninguna distribución de dividendos, declarándolo así en su declaración jurada de impuestos.

Que indica que si bien su composición accionaria es muy similar a la de su proveedor, ello no es fundamento para calificar a su proveedor como una sociedad instrumental, en tanto que ni los comentarios al Modelo OCDE ni tampoco la jurisprudencia internacional toman como elemento de decisión la composición accionaria de las empresas analizadas.

Que de igual manera, afirma que el hecho que su proveedor destine hasta un 92,6% de sus movimientos de efectivo al exterior, se debe al cumplimiento de sus obligaciones contractuales respecto de sus propios proveedores, lo cual no forma parte de ningún análisis vinculado a la determinación de existencia de una sociedad instrumental.

Que refiere que no se encuentra probada la existencia de garantías o pagos efectuados por parte del [redacted] respecto de las obligaciones que su proveedor ha asumido, siendo que la Administración se basa en una mera posibilidad para establecer la existencia de una sociedad instrumental, remitiéndose a reproducir parte del texto del contrato (cláusula sexta), en el cual se señala que su proveedor forma parte del Grupo [redacted] y únicamente por dicha mención, concluye que el citado grupo en su conjunto fue el real garante de la aludida operación, lo que considera carece de fundamento jurídico y lógico.

Que señala que la Administración hace mención a que su proveedor tiene ínfima capacidad para afrontar los riesgos derivados de sus obligaciones con sus proveedores extranjeros, en base a un ratio de carácter financiero, sin embargo, ninguna fuente de derecho tributario habilita a la Administración a concluir la determinación de tributos en base a un ratio como el descrito; asimismo, desestima lo alegado por la Administración en lo referido al supuesto reconocimiento por parte de la OCDE sobre el uso de ratios de dicha naturaleza, ya que el informe que invoca es sobre precios de transferencia.

Que mediante escritos ampliatorios señala que lo alegado por la Administración respecto a la figura del beneficiario efectivo constituye un nuevo pronunciamiento por parte de esta, considerando lo señalado a lo largo de la fiscalización, y que no se pronuncia expresamente sobre el hecho que negó haber aplicado la Circular N° 57, emitida por el SII de Chile, careciendo por tanto de motivación; agrega que la Administración



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

pretende alegar que las características para la calificación del proveedor como una sociedad instrumental coinciden con la circular citada, intentando crear la apariencia de que dicho dispositivo normativo no es la fuente de derecho directa a la que ha recurrido, lo cual resulta falso.

Que mediante escritos de alegatos reitera sus argumentos, y agrega que a lo largo del procedimiento de fiscalización la Administración calificó a \_\_\_\_\_ como una sociedad instrumental sin señalar quién es el tercer sujeto que obtiene provecho del CDI suscrito entre Perú y Chile, lo que se deriva del hecho que dicha tercera entidad no existe, toda vez que \_\_\_\_\_ califica como beneficiario efectivo. Además, refiere que la Administración cuestiona indebidamente el hecho que haya optado, por motivos de eficiencia y en ejercicio de su autonomía de voluntad, por pactar el envío directo de los equipos que adquiere al país de residencia del arrendatario.

Que añade que la Administración incurrió en vulneraciones a los aspectos procedimentales, tales como la contradicción respecto a su posición sobre la aplicación de la Circular N° 57, ya que en la fiscalización indicó no haber aplicado la citada circular, mientras que en la resolución apelada señaló que la anotada circular sí fue aplicada al caso concreto; que en fiscalización indicó que su pertenencia al Grupo \_\_\_\_\_

es lo que en los hechos habría garantizado a los proveedores extranjeros el cumplimiento de sus obligaciones, mientras que en la resolución apelada, sólo se resaltó que la pertenencia a un grupo económico juega un papel preponderante para viabilizar la ejecución a futuro de las posibilidades que las partes dejan abiertas como parte de las prestaciones del contrato. Agrega que la Administración incluyó motivos adicionales no señalados en la fiscalización, al explicar con gráficos su calificación como sociedad instrumental, e indicar que el hecho de mantener ganancias acumuladas año a año en cuentas patrimoniales no acredita que se haya ejercido algún poder de decisión respecto del destino de dichas utilidades; además, refiere que la Administración no otorgó valor probatorio al Formulario N° 1884, que demuestra que su proveedor no distribuyó dividendos por los ejercicios 2010 y 2011; y que, adicionalmente, pretende cuestionar el ejercicio de su libertad de empresa, de contratar, así como de determinar libremente el contenido del contrato.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de los procedimientos de fiscalización iniciados a la recurrente por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los ejercicios 2010 y 2011, efectuó, entre otro, el reparo a la tasa de retención por las operaciones con el proveedor no domiciliado \_\_\_\_\_ respecto de las cuales corresponde aplicar la tasa de retención del 30%. Precisa que observó la tasa de retención reducida de 15%, aplicada por la recurrente a los servicios que le fueron prestados por la empresa \_\_\_\_\_ domiciliada en Chile, al considerar que esta empresa constituía una sociedad instrumental, no calificando como beneficiario efectivo de la renta, por lo que concluyó que en el marco del CDI con Chile, no correspondía aplicar la aludida tasa reducida sino la tasa de retención del 30%.

Que además refiere que verificó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario. Mediante escritos de alegatos reitera sus argumentos.

Que al respecto, mediante Cartas N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (folios 1934 del Expediente N° 11065-2018 y 789 del Expediente N° 10496-2018) y Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (folios 1848 a 1853 del Expediente N° 11065-2018 y folios 725 a 729 del Expediente N° 10496-2018), la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización por Retenciones a No Domiciliados del Impuesto a la Renta correspondientes a los periodos de enero a diciembre de los ejercicios 2010 y 2011, producto de los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_

giradas por la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario (folios 2091 a 2222 del Expediente N° 11065-2018 y folios 975 a 1108 del Expediente N° 10496-2018).

Q.                          3



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

Que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los referidos valores fueron emitidos conforme a ley.

Que previamente, cabe señalar que de la revisión de los citados valores se aprecia que fueron emitidos cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario<sup>6</sup>, siendo que expresamente señalan que la sustentación y base legal se detallan en sus anexos adjuntos, en los cuales, en efecto, se aprecian los fundamentos y disposiciones que las amparan, los motivos que sustentan el reparo efectuado, la base legal correspondiente, y la referencia a los requerimientos y sus resultados, en los que se fundamenta el reparo; y, en ese sentido, en los mencionados valores se consignan las razones y fundamentos que los sustentan, a través de los anexos que forman parte integrante de dichos actos, y también haciendo referencia a los procedimientos de fiscalización y los requerimientos y sus resultados, por lo que se encuentran debidamente motivados. Por lo tanto, lo alegado por la recurrente respecto a que los referidos valores habrían sido emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, carece de sustento.

## Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N°

(folios 1073 a 1076, 1078 y 1081 del Expediente N° 10496-2018 y folios 2187 a 2190, 2200 y 2202 del Expediente N° 11065-2018), fueron emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero y marzo de 2010, y agosto y noviembre de 2011, por el monto S/ 0,00, sin efectuarse reparo alguno por el citado concepto y períodos, conforme se aprecia de los anexos a los mencionados valores, manteniéndose los importes declarados por la recurrente, por lo que al haberse emitido dichos valores para dar por concluidos los procedimientos de fiscalización<sup>7</sup>, procede confirmar las resoluciones apeladas en este extremo.

## Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 3 a 5 a las anotadas resoluciones de determinación (folios 986 a 1074 del Expediente N° 10496-2018, y folios 2100 a 2188 del Expediente N° 11065-2018), se tiene que la Administración reparó, entre otro, la tasa de retención aplicable a los pagos realizados a (residente en Chile), al considerar que correspondía aplicar la tasa de retención de 30%, prevista en el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, y no la tasa reducida de 15%, conforme al artículo 12 del convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile, toda vez que la citada empresa es una sociedad instrumental o interpuesta, y no califica como beneficiario efectivo. En ese sentido, la Administración efectuó reparos por omisiones a las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos febrero y abril a diciembre de 2010, enero a julio, setiembre, octubre y diciembre de 2011.

Que de conformidad con el artículo 6<sup>9</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de

<sup>6</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

<sup>7</sup> El primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario señala que: "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso", y el primer párrafo del artículo 76 del citado Código señala que: "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria". Cabe señalar que si bien la Administración también efectuó un reparo por Retenciones de No Domiciliados por operaciones con el proveedor no domiciliado en los ejercicios 2010 y 2011, dicho reparo no es cuestionado por la recurrente (folios 1405 del Expediente N° 10496-2018, y folios 2550 y 2551 del Expediente N° 11065-2018).

<sup>9</sup> Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424.



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso b) del artículo 9 de la citada ley establecía que se consideraba renta de fuente peruana, las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos estaban situados físicamente o utilizados económicamente en el país<sup>10</sup>; 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.

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

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 de otro lado, por Resolución Legislativa N° 27905<sup>11</sup> y Decreto Supremo N° 005-2003-RE<sup>12</sup>, se aprobó y ratificó el Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio<sup>13</sup>.

Que 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 subrayado es nuestro)

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

Que al respecto, mediante el Anexo 1 de los Requerimientos N° (folios 726 y 727 del Expediente N° 10496-2018, y folios 1850 y 1851 del Expediente N° 11065-2018), la Administración solicitó a la recurrente que sustente motivadamente cada uno de los servicios declarados como "Otras Rentas" en el PDT de los ejercicios 2010 y 2011, a los cuales se les había retenido con la tasa del 15%, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de los citados requerimientos (folios 725 del Expediente N° 10496-2018 y 1849 del Expediente N° 11065-2018).

<sup>10</sup> Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1120.

<sup>11</sup> Publicada el 6 de enero de 2003.

<sup>12</sup> Publicado el 17 de enero de 2003.

<sup>13</sup> En adelante, CDI Perú - Chile.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

Que en respuesta a dichos requerimientos, la recurrente presentó escritos (folios 710 a 719 del Expediente Nº 10496-2018, y folios 1831 a 1844 del Expediente Nº 11065-2018), en los que señaló que celebró un contrato de arrendamiento internacional de equipos con \_\_\_\_\_ empresa residente en Chile, y que de acuerdo a lo establecido por el artículo 12 del CDI Perú - Chile, procedió a efectuar la retención del 15% sobre los montos pagados a dicha empresa, por el arrendamiento de los citados equipos, lo que equivale a la tasa máxima autorizada por el referido CDI; asimismo, adjuntó documentación solicitada por la Administración.

Que en el Anexo Nº 1 de los Resultados de los Requerimiento Nº (folios 721 a 723 del Expediente Nº 10496-2018, y folios 1845 y 1846 del Expediente Nº 11065-2018), la Administración indicó que la recurrente presentó información sobre los servicios declarados como "Otras Rentas" en el PDT \_\_\_\_\_ de los ejercicios 2010 y 2011, a los cuales había retenido con la tasa de 15%.

Que seguidamente, mediante el Anexo Nº 1 de los Requerimientos Nº (folios 611 a 625 del Expediente Nº 10496-2018, y folios 1694 a 1708 del Expediente Nº 11065-2018), la Administración señaló que en el caso particular era pertinente analizar si el proveedor no domiciliado residente en Chile, era el beneficiario efectivo de las rentas obtenidas desde Perú, para efectos de aplicar la tasa reducida de retención del 15%, en el contexto de la aplicación del artículo 12 del CDI Perú - Chile, el cual considera regaías a las cantidades pagadas por el uso de equipos, como es el caso del arrendamiento de equipos.

Que en los citados requerimientos, la Administración informó que había realizado un intercambio de información con la Administración Tributaria Chilena (SII de Chile), de la que obtuvo información que le permitió llegar a la conclusión que \_\_\_\_\_ no desarrollaba efectivamente en territorio chileno, las funciones relacionadas a los servicios de arrendamiento de equipos, ni que tampoco la aludida operación generó efectivamente valor en el citado territorio; bajo ese tenor, consideró que la referida empresa era una sociedad instrumental, y que, por ende, quedaba excluida de ser beneficiario efectivo. Al respecto, al analizar las características de \_\_\_\_\_ y de la transacción con la recurrente, la Administración señaló que:

- (i) \_\_\_\_\_ no tiene disponibilidad de un lugar físico donde pueda desarrollar las actividades que dan origen a sus rentas, siendo que no es titular ni tiene posesión de algún lugar físico de negocios, oficinas, almacenes, depósitos, etc., y por el contrario, ha reportado como su domicilio el mismo de la empresa Claro Chile S.A., la cual también forma parte del grupo económico cuyo control y dirección se realiza en México.
- (ii) Ninguno de los equipos que el proveedor no domiciliado Arrendadora Móvil registró en su Balance General a diciembre de 2010 y de 2011 se han ubicado físicamente en Chile, que es el Estado en el cual la citada empresa se constituyó.
- (iii) Los únicos activos de \_\_\_\_\_ son los equipos arrendados a la recurrente, los cuales se encuentran en Perú.
- (iv) De acuerdo al Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos, suscrito entre la recurrente y esta última debía tener la capacidad funcional de afrontar los riesgos respecto del estado en que la recurrente recibía los equipos, no obstante, \_\_\_\_\_ no posee dicha capacidad, teniendo en cuenta que su ratio capital/ingresos es de 0,076% y de 0,05% para los años 2010 y 2011, respectivamente, por lo que el capital del referido proveedor es ínfimo, en relación a las responsabilidades asumidas según el anotado contrato, por lo que no tiene capacidad de recursos para afrontar los riesgos de la operación.
- (v) \_\_\_\_\_ contaba únicamente con 1 trabajador (y para el 2011 señaló que tenía 3), quien tuvo que realizar todas las funciones de la empresa, lo que resulta materialmente imposible,



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

considerando la numerosa cantidad de equipos<sup>14</sup> vinculados con las operaciones de arrendamiento hacia Perú y las funciones de la empresa; lo que acreditaba la ínfima capacidad funcional de dicho proveedor para desarrollar las actividades.

- (vi) La estructura accionaria de . . . era la siguiente: . . . con el 99% y . . . con el 1%, compañías residentes en México, las mismas que también eran accionistas de la recurrente. En ese sentido, se produjo la existencia legal de trasladar las rentas hacia terceras personas no residentes en el Estado Contratante, sino en México, lo que significaba que cuando . . . obtuviera utilidades, legalmente serían trasladadas hacia empresas mexicanas, toda vez que estas eran las accionistas.
- (vii) En el Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos, suscrito entre la recurrente y . . . se pactó la retribución correspondiente a esta última, la cual comprende una comisión (spread) por su intermediación en la prestación de arrendamiento de equipos.
- (viii) Del balance general a diciembre de 2010 y a diciembre de 2011 . . . obtiene como ratio de capital sobre proveedores extranjeros 0,30% y 0,49%, respectivamente, teniendo una capacidad ínfima para afrontar sus obligaciones, específicamente con proveedores extranjeros, por lo que la pertenencia al grupo económico . . . cuya empresa matriz se encuentra domiciliada en México, es la que en los hechos, garantiza a los proveedores extranjeros el cumplimiento de las obligaciones de la citada empresa.
- (ix) Los gastos incurridos por . . . en Chile (gastos operativos, tributarios y financieros), país donde se constituyó, son ínfimos en relación a las rentas obtenidas por las operaciones de arrendamiento de equipos: 4,93% y 16,73% en relación a los ingresos totales, en los ejercicios 2010 y 2011, respectivamente.
- (x) El porcentaje de los importes de las adquisiciones realizadas a proveedores residentes en Chile por parte de . . . en relación a los importes de adquisiciones realizadas al total de proveedores, es ínfimo y materialmente irrelevante (ratio de proveedores nacionales / total proveedores = 0,01%).
- (xi) El destino del efectivo es fundamentalmente hacia otros Estados distintos a Chile (92,6% en el 2010, y 95,73% en el 2011), esto es, a proveedores residentes en países distintos del cual la empresa se ha constituido

Que en virtud de los puntos expuestos, la Administración determinó omisiones en las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los ejercicios 2010 y 2011, ya que al no ser el beneficiario efectivo, no resultaba de aplicación la tasa reducida de 15%, y toda vez que el CDI Perú - Chile indica que las regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden, correspondía aplicar la tasa de retención del 30% para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de No Domiciliados. En tal sentido, solicitó a la recurrente que, de tener opinión en contrario, se sirva sustentarla.

Que en respuesta a los referidos Requerimientos N° . . . la recurrente presentó escritos (folios 547 a 554 del Expediente N° 10496-2018, y folios 1629 a 1637 del Expediente N° 11065-2018), en los que señaló que su proveedor domiciliado en Chile, . . . sí calificaba como beneficiario efectivo, ya que era una persona jurídica existente, cuya principal actividad económica era el arrendamiento de bienes vinculados al sector telecomunicaciones, que contaba con operaciones comerciales realizadas con diversos proveedores, entre los que se encontraban . . . respecto de las cuales era jurídicamente responsable, asumiendo todos los

<sup>14</sup> La Administración precisó que durante los años 2010 y 2011, eran materia de arrendamiento, tanto los equipos del año 2008 y 2009 como los del 2010 y 2011, siendo la cantidad aproximada de ítems la siguiente:

N° de Equipos del año 2008	N° de Equipos del año 2009	N° de Equipos del año 2010
734	6957	4972

7  
[Handwritten signatures]



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

riesgos de sus operaciones, sin que . haya emitido algún instrumento de garantía respecto a tales operaciones. Agregó que no procedía que los CDI sean interpretados desde el punto de vista económico, sino más bien jurídico, siendo que en el caso concreto la Administración cuestionaba la gestión del negocio de su proveedor, pese a que el análisis para la determinación del beneficiario efectivo debía realizarse respecto de las consideraciones jurídicas planteadas en torno a la operación de arrendamiento de equipos, en el sentido de determinar si resulta real que su proveedor le prestó efectivamente dicho servicio, y a cambio este recibió una contraprestación pactada, lo que sí se verificaba que ocurrió en su caso.

Que en los Anexos N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 576 a 591 del Expediente N° 10496-2018, y folios 1629 y 1658 a 1672 del Expediente N° 11065-2018), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y replicó indicando que no se encontraba en discusión la personería jurídica ni la existencia de . ni que ello impactaba en su calificación como sociedad instrumental; que la recurrente no aportó ningún elemento que sustentara su afirmación en torno a que la totalidad de los riesgos de las operaciones de . eran asumidos por dicha empresa; que es el CDI Perú - Chile el que establece explícitamente la condición de beneficiario efectivo para que el impuesto no exceda de 15% del importe bruto de las regalías, por lo que no se afectaba la libertad de determinar la forma societaria de la empresa ni se estaba imponiendo una condición no estipulada en el aludido convenio; y que la veracidad de la operación y el pago efectivo de la contraprestación no eran materia de cuestionamiento en el presente caso. En ese sentido, arribó a las mismas conclusiones plasmadas en los Requerimientos N° determinando, por ende, omisiones en la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los ejercicios 2010 y 2011, conforme al detalle expuesto en los Anexos N° 2 de los aludidos resultados (folio 566 del Expediente N° 10496-2018, y folio 1648 del Expediente N° 11065-2018).

Que luego, mediante el Anexo N° 1 de los Requerimientos N° . (folio 435 del Expediente N° 10496-2018, y folio 1604 del Expediente N° 11065-2018), emitidos al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en los ejercicios 2010 y 2011, en relación a las operaciones con la empresa no domiciliada . que originaron las omisiones a la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los importes de S/ 6 004 862,00 y S/ 9 836 801,00, respectivamente, a fin que aquella realice sus descargos.

Que en respuesta a los citados requerimientos, la recurrente presentó escritos (folios 337 a 375 del Expediente N° 10496-2018, y folio 1507 a 1545 del Expediente N° 11065-2018), en los que agregó que su proveedor no domiciliado . cumplía con los requisitos establecidos por la OCDE para la calificación como beneficiario efectivo, en el marco de su modelo de convenio; que la Administración aplicaba exclusivamente los términos de calificación de beneficiario efectivo contenidos en la Circular N° 57 emitida por el SII de Chile, la cual no formaba parte del ordenamiento jurídico nacional, y que las únicas fuentes de interpretación habilitadas para la interpretación de los CDI son las disposiciones en materia tributaria de la legislación interna y los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE. Además, precisó que es elemental que el esquema en el cual se emplea una sociedad instrumental implique un ahorro fiscal evidente y, adicionalmente a ello, la transferencia de la totalidad de los ingresos a favor de una empresa residente en un Estado distinto al de las partes contratantes, siendo que en su caso la totalidad de los riesgos, costos y gastos vinculados a la operación de arrendamiento de equipos era asumido completamente por su proveedor no domiciliado. Además, invocó jurisprudencia internacional relacionada con los casos *Prévost*, *Velcro* y *Real Madrid*.

Que en los Anexos N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 393 a 431 del Expediente N° 10496-2018, y folios 1562 a 1600 del Expediente N° 11065-2018), la Administración dejó constancia de lo dicho por la recurrente, y lo refutó indicando que en los Requerimientos N° . describió los pasos que siguió para la aplicación de los criterios considerados para evaluar si el proveedor no domiciliado calificaba como beneficiario efectivo,





# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

no habiendo aplicado la circular chilena, siendo que aplicó lo establecido en el propio CDI, la Convención de Viena y los comentarios al modelo de convenio de la OCDE; y que los criterios y características que tomó en cuenta para efectos de calificar si el proveedor no domiciliado era el beneficiario efectivo no estaban limitados a alguna jurisdicción en particular, sino que por el contrario son aplicados a nivel internacional; que no es correcto que la OCDE haya establecido, en los comentarios a su modelo de convenio, que las sociedades instrumentales se caracterizaban por trasladar la totalidad de los ingresos a otra empresa, ya que ello no es fundamental para la caracterización como sociedad instrumental.

Que en cuanto a la jurisprudencia internacional invocada, la Administración refirió que el análisis realizado a las sentencias de los casos *Prévost*<sup>15</sup>, *Velcro*<sup>16</sup> y *Real Madrid*<sup>17</sup> confirmaban la validez legal del análisis realizado a las características y circunstancias de así como de la operación de arrendamiento de bienes que prestó, concluyéndose que este proveedor cumplía con las características de una sociedad instrumental. Asimismo, recalzó que el análisis realizado sobre el beneficiario efectivo, en el caso particular de la sociedad instrumental, comprendió y se concretizó en los siguientes puntos:

- a) Las características a considerar en relación a las sociedades instrumentales:
  - La disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades que dan origen a tales rentas.
  - La existencia de activos en el Estado donde se ha constituido.
  - La existencia de activos para llevar a cabo tales actividades.
  - Los riesgos asumidos en relación con la renta recibida.
  - La capacidad funcional para desarrollar las actividades.
  
- b) Las características económicas de la transacción o transacciones:
  - La existencia legal o de hecho de trasladar las rentas a terceras personas.
  - La percepción de comisión o spread por parte de la entidad intermediaria por la transacción.
  - La constitución de garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad instrumental.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la Administración mantuvo las observaciones por omisiones a la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados en los ejercicios 2010 y 2011, por los importes de S/ 6 004 862,00 y S/ 9 836 801,00, respectivamente.

Que en el caso de autos se tiene que durante los ejercicios 2010 y 2011, la recurrente (empresa residente en Perú), efectuó operaciones con su proveedor empresa constituida en Chile el 18 de julio de 2008 (folios 510 a 526 del Expediente Nº 11065-2018), debiéndose indicar al respecto, que tanto la

<sup>15</sup> Sentencia denominada "*Prévost Car Inc. V. The Queen, 2008 TCC 231 (Can LII) Between Prevost Car Inc., Apellant, and Her Majesty the Queen, Respondent*" de 30 de abril de 2008, relacionada al pago de dividendos realizados por la empresa *Prévost Car Inc.*, domiciliada en Canadá a la empresa *Prevost Holding B.V. (Phib. V)*, domiciliada en los Países Bajos, cuya controversia consistió en resolver si la entidad domiciliada en los Países Bajos era el beneficiario efectivo de la renta.

<sup>16</sup> Sentencia denominada "*Dochet: 2007-1806 (IT) G Between Velcro Canada Inc., Apellant, and Her Majesty the Queen, Respondent*" de 24 de febrero de 2012, relacionada al pago de regalías realizados por la empresa *Velcro Canada Inc.* a una sociedad vinculada *Velcro Industries BV*, residente en los Países Bajos, cuya controversia consistió en resolver si la entidad domiciliada en los Países Bajos era el beneficiario efectivo de la renta.

<sup>17</sup> Sentencia "Roj: SAN 3378/2006-ECLI : ES : AN : 2006.3378 de fecha 18.07.2006 y Nº de Recurso 1110/2003", en relación al recurso contencioso-administrativo interpuesto por *Real Madrid Club de Fútbol* contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España, en referencia al pago de cánones realizados por el indicado club domiciliado en España a la empresa *Magyar Sport Services (International)*, domiciliada en Hungría, cuya controversia consistió en resolver si la entidad domiciliada en Hungría era el beneficiario efectivo de la renta.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

Administración como la recurrente coinciden en que para efectos de la aplicación del CDI Perú - Chile<sup>18</sup>.

es una empresa residente en Chile

Que las operaciones efectuadas entre la recurrente y consistieron en el arrendamiento de equipos de telecomunicaciones, prestado por esta última a la primera, conforme fue pactado entre estas en el Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos de 5 de setiembre de 2008 (folios 34 a 40 de los Expedientes N° 10496-2018 y 11065-2018), por lo que a la luz de lo establecido por el artículo 12 del referido CDI, la retribución pagada por la recurrente por el referido arrendamiento califica como "regalías"<sup>19</sup>, la cual se encuentra sujeta a la retención del Impuesto a la Renta con la tasa reducida de 15%, siempre y cuando, califique como beneficiario efectivo, calificación que en el caso de autos es desconocida por la Administración, al considerar que es una sociedad instrumental.

Que de esta manera, la controversia en el presente caso se circunscribe a determinar si el referido proveedor residente en Chile, 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 por 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. En tal sentido, corresponde a este Tribunal dirimir sobre el particular, procediendo en primer término, evaluar el alcance de la figura de beneficiario efectivo, a la que se alude en el anotado convenio.

Que la citada figura de beneficiario efectivo no ha sido definida en el CDI Perú - Chile ni tampoco cuenta con una definición en la legislación tributaria interna<sup>20</sup>; por consiguiente, no estando definido el concepto materia de análisis, deviene en necesario interpretar su alcance acudiendo a las reglas y principios generales en materia de interpretación de los convenios internacionales, por lo que procede recurrir a reglas hermenéuticas, tales como la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados<sup>21</sup>, la misma que en su sección denominada "Interpretación de los Tratados"<sup>22</sup>, establece pautas interpretativas que deben utilizarse al momento de abordar la interpretación de un tratado.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 31 de la citada convención, un tratado deberá 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 fin; y señala en el numeral 2 del referido artículo que para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; y b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

Que el artículo 32 de dicha convención señala que se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su

<sup>18</sup> Cabe indicar que el artículo 4 del CDI Perú - Chile establece que, a los efectos de dicho convenio, 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, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local.

<sup>19</sup> Debe indicarse que ni la recurrente ni la Administración cuestionan la calificación como "regalías" de la retribución por la operación de arrendamiento de equipos expuesta en autos, en los términos del artículo 12 del CDI Perú - Chile.

<sup>20</sup> Considerando que de acuerdo al numeral 2 del artículo 3 (Definiciones Generales) del CDI Perú - Chile, 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.

<sup>21</sup> Ratificada por el Perú mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, y en vigor desde el 14 de octubre de 2000.

<sup>22</sup> Sección Tercera de la Parte III – Observancia, aplicación e interpretación de tratados.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido, o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Que de lo dicho por el citado artículo 31, se desprende que los tratados deben ser interpretados de buena fe, de acuerdo al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este, y considerando el objeto y propósito que persigue. Así también, toda vez que el CDI Perú - Chile sigue el modelo de convenio para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), los comentarios emitidos por dicha entidad, los cuales representan su interpretación oficial respecto de las normas contenidas en su modelo de convenio, si bien no forman parte de los anexos de dichos convenios, pueden ser utilizados como un medio de interpretación complementario, conforme lo establecido en el artículo 32 de la Convención de Viena, a efectos otorgar mayor claridad a la interpretación de sus disposiciones.

Que en ese sentido, corresponde remitirnos al significado que se le ha otorgado al término beneficiario efectivo, en base a lo señalado en los comentarios al Modelo OCDE, así como en la doctrina y jurisprudencia.

Que de acuerdo al párrafo 54 de los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE<sup>23</sup>, 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; además, precisa que evitar la elusión y el fraude fiscal es también parte de los objetivos de los convenios. Asimismo, el párrafo 55 de los comentarios del citado artículo refiere 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.

Que 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).

Que por su parte, el párrafo 4 de los comentarios al artículo 12, relativo a la imposición de los cánones (regalías), indica que la condición de beneficiario efectivo se incorporó para explicar cómo se aplica el artículo en relación con los pagos efectuados a intermediarios. Agrega que el término aclara que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a gravar las rentas percibidas en concepto de cánones por el mero hecho de que se paguen directamente a un residente de un Estado con el que el Estado de la fuente tenga suscrito un convenio, y que por tanto, *"el término "beneficiario efectivo" no se utiliza en un sentido técnico estricto (...), sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz del objeto y propósitos del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales"*.

Que según el párrafo 4.1 de los comentarios al citado artículo 12, cuando un elemento de renta se pague a un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de representante o de agente designado, sería contradictorio con el objeto y propósitos del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención basándose únicamente en el estatus de residente del otro Estado contratante del perceptor directo de la renta.

Que el párrafo 4.2 de los referidos comentarios menciona que también sería contradictorio con el objeto y propósitos del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto

<sup>23</sup> Versión 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

a un residente de un Estado contratante que, sin tener la calidad de representante o de agente designado, actúe simplemente como canalizador en favor de otra persona que se beneficia realmente de la renta en cuestión; y que por tal motivo, en el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" se llega a la conclusión que: *"normalmente no puede considerarse a una sociedad canalizadora de rentas como beneficiaria efectiva si, pese a ser la propietaria formal, a efectos prácticos cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en una mera fiduciaria o administradora que actúa por cuenta de las partes interesadas"*. (El subrayado es nuestro)

Que el párrafo 4.3 de los comentarios al citado artículo 12 señala que en estos distintos ejemplos (representante, agente designado, sociedad canalizadora de rentas que interviene como fiduciario o administrador), el perceptor directo de los cánones no es el "beneficiario efectivo" porque el derecho del perceptor a hacer disposición de los cánones y a disfrutarlos está limitado por una obligación contractual o legal de ceder a otra persona el pago recibido. Agrega este párrafo que: *"Esta obligación normalmente vendrá impuesta por los documentos jurídicos pertinentes, pero también podrá deducirse de hechos y circunstancias que prueben que, en esencia, el perceptor claramente carece del derecho de hacer disposición de los cánones y de disfrutarlos sin estar limitado por la obligación contractual o legal de ceder a otra persona el pago recibido"*; y precisa que cuando el perceptor de los cánones tenga derecho a hacer disposición de los cánones y a disfrutarlos sin estar limitado por la obligación contractual o jurídica de ceder el pago percibido a un tercero, el perceptor es "beneficiario efectivo" de los mismos. (El subrayado es nuestro)

Que asimismo, el párrafo 7 de los comentarios al referido artículo 12 indica que el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y, en concreto, los informes finales sobre las Acciones 5, 6 y 8 a 10 elaborados en el marco de ese proyecto, han abordado un cierto número de abusos relacionados con situaciones como la siguiente: el beneficiario efectivo de los cánones procedentes de un Estado contratante es una sociedad residente del otro Estado contratante cuyo capital pertenece en todo o en parte, a accionistas no residentes de este otro Estado.

Que la OCDE, en su "Informe sobre sociedades instrumentales"<sup>24</sup>, 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 perceptor original, a otra persona que no es residente de los Estados Contratantes.

Que en el Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo<sup>25</sup>, 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*

<sup>24</sup> Citado por Ramos Ángeles, Jesús. En: El Treaty Shopping y la aplicación de la Cláusula del Beneficiario Efectivo en los CDI suscritos por el Perú.

En: [https://www.academia.edu/8815580/El\\_Treaty\\_Shopping\\_y\\_la\\_aplicaci%C3%B3n\\_de\\_la\\_Cl%C3%A1usula\\_del\\_Beneficiario\\_Efectivo\\_en\\_los\\_CDI\\_suscritos\\_por\\_el\\_Per%C3%BA](https://www.academia.edu/8815580/El_Treaty_Shopping_y_la_aplicaci%C3%B3n_de_la_Cl%C3%A1usula_del_Beneficiario_Efectivo_en_los_CDI_suscritos_por_el_Per%C3%BA). Visto el 2 de julio de 2020.

<sup>25</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

asegurar que los beneficios del convenio sean recibidos solamente por los propietarios reales de los pagos correspondientes. El concepto está estrechamente relacionado con el 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".

Que de otro lado, y en relación con la doctrina internacional, Díaz, Rabuffetti y Zitto señalan que: "según resulta de la evolución de los comentarios al modelo de convenio OCDE, en sus orígenes el alcance del concepto beneficiario se relacionaba con la interposición de una persona o entidad que si bien formalmente figuraba como titular de los rendimientos, en los hechos no detentaba tal calidad. Por tal motivo se entendía que los agentes mandatarios y sociedades conducto no podrían ser considerados beneficiario efectivo. Actualmente, los nuevos comentarios al Modelo de convenio OCDE señalan que no detentaría la calidad de beneficiario efectivo aquella persona que figurando como titular de los rendimientos no ostentara el derecho de uso y goce de los mismos por encontrarse limitado traspasar la renta a un tercero, ya sea por una obligación legal o contractual o cuando surja de los propios hechos y circunstancias. En definitiva el estudio no se centraría ya en la calidad del sujeto involucrado sino en el alcance de los derechos que se tengan sobre dicha renta". Así, sostienen que se considera conveniente la previsión de una definición expresa del concepto de beneficiario efectivo en el propio convenio, entendiéndose que: "tal definición debería establecer que para reunir la calidad de beneficiario efectivo, el receptor de la renta debe tener el pleno derecho de uso y goce de la misma sin limitación contractual o legal que lo obligue a transferir el pago recibido a otra persona, debiendo distinguirse del propietario legal así como del titular del activo que genere dicha renta. Ello conllevaría a un análisis de la sustancia económica de la operación concreta sujeta a análisis, sin que sea posible de antemano establecer pautas objetivas a efectos de la calificación de un negocio concreto. Entendemos que el término no debe ser analizado desde un punto de vista meramente formal, por cuanto de considerarse como elemento concluyente la calidad de propietario del activo que genera la renta a la hora de determinar la calidad de beneficiario efectivo, siempre el receptor inmediato de la misma reuniría tal calidad". Se señala además que: "compartiendo los nuevos comentarios del Modelo de Convenio OCDE, el receptor de la renta debería tener el pleno derecho de uso y goce de la misma, sin limitación contractual o legal que lo obligue a transferir el pago recibido a otra persona. Este derecho de uso y goce de la renta debe ser distinguido de su propiedad legal, así como del titular del activo que lo genera. Cabe señalar además que la obligación de transferir la renta no necesariamente debe surgir de documentos formales, sino que también puede surgir de hechos y circunstancias que lo acrediten"<sup>26</sup>. (El subrayado es nuestro)

Que Álvarez, García y Marziali refieren que: "Para ser "beneficiario efectivo", no alcanza con tener el derecho formal a percibir el pago de dividendos, intereses o regalías, sino que tiene que poder disponer económicamente de los mismos, tenerlos, utilizarlos como si fuera su dueño, sin mayores restricciones en su poder, sin la obligación de pagar esa renta a otro. Aunque muchas veces la restricción a la disposición de la renta surgirá claramente de una obligación contractual, en muchos otros casos no existirá un instrumento similar, y se deberán atender los hechos y circunstancias particulares del caso. Siempre el análisis se realizará caso a caso, atendiendo a los conceptos de propiedad y disponibilidad económica de la renta"<sup>27</sup>.

Que por su parte, Vega sostiene que: "La cláusula de beneficiario efectivo se refiere exclusivamente al rendimiento y no a la participación, préstamo o derecho de propiedad intelectual o industrial que genera el

<sup>26</sup> Díaz Malena, Rabuffetti Natalia y Zitto Carolina. "Beneficiario efectivo en los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Delimitación del alcance del Término". En: Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo – Número 31 – Año 2017. Pág. 191, 192, 229 y 230.

En: <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2017/09/DIAZ-Malena-RABUFFETTI-Natali-y-ZITTO-Carolina-Beneficiario-efectivo-en-los-convenios-para-evitar-la-doble.pdf>. Visto el 2 de julio de 2020.

<sup>27</sup> Álvarez Marcos, García Fernando y Marziali Natalia. "Aproximación al Concepto de beneficiario efectivo".

En: [http://fcea.edu.uy/Jornadas\\_Academicas/2016/Ponencias/Contabilidad/Marziali.%20Alvarez%20y%20Garcia.pdf](http://fcea.edu.uy/Jornadas_Academicas/2016/Ponencias/Contabilidad/Marziali.%20Alvarez%20y%20Garcia.pdf). Visto el 2 de julio de 2020.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

dividendo, interés o canon. Por consiguiente, para la aplicación del convenio basta con tener la condición de beneficiario efectivo del rendimiento. No es necesario ser, al mismo tiempo, titular del activo que lo origina”, y sobre el significado de beneficiario efectivo señala que: “A pesar de que no existe consenso en cuanto a su significado. La mayoría de la doctrina afirma que este concepto se introdujo para evitar que residentes en Estados terceros a los que forman parte de un convenio puedan acceder indirectamente a los beneficios en él previstos. Combatir el Treaty Shopping, en consecuencia, parece ser el fin de la cláusula”. Asimismo, menciona que: “El beneficiario efectivo es la persona que teniendo derecho a percibir el rendimiento puede disponer libremente del mismo. En cada caso habrá que comprobar si el sujeto que reclama la aplicación del convenio cumple con los requisitos de la definición propuesta. Este concepto cumple, aunque no en todos los supuestos, con la finalidad para la que se introdujo en el Modelo OCDE, es decir, impedir la aplicación del convenio en supuestos de Treaty Shopping”<sup>28</sup>. (El subrayado es nuestro)

Que respecto a la doctrina nacional, Villagra señala que: “Nuestra legislación contempla disposiciones de aplicación general y otras específicas dentro de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, dentro de los propios CDIs suscritos por el Perú, se han incluido cláusulas antielusivas. Como se verá en los artículos correspondientes a las rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías) se hace referencia al beneficiario efectivo (...). Es importante recalcar la conclusión a la que arriba Félix Vega Borrego, que después de hacer un análisis exhaustivo sobre el beneficiario efectivo, señala que “De todo lo anterior se puede advertir claramente que la cláusula del beneficiario efectivo no es muy diferente a las normas generales contra el fraude a la ley tributaria que existen en la mayoría de los Estados, y ello porque los parámetros que se tienen en cuenta para su aplicación son muy similares”<sup>29</sup>.

Que asimismo, Contreras indica que con las últimas modificaciones a los comentarios al Modelo OCDE se precisa que el concepto “beneficiario efectivo” no debe ser definido por las normas internas, sino según el contexto y propósitos del CDI, y se aclara que: “el poder de usar y disfrutar de las rentas es un factor determinante para calificar como “beneficiario efectivo”, así como el hecho de no encontrarse obligado contractualmente o legalmente a transferir el dinero a un tercero”, y añade que en doctrina, el rasgo fundamental que se le ha otorgado a tal figura es su “poder de disposición respecto de las rentas que percibe”<sup>30</sup>.

Que por su parte, Ramos anota que el Modelo de Convenio de la OCDE (y también el Modelo ONU) recurren a la llamada cláusula del “beneficiario efectivo” o del “beneficial owner” para contrarrestar la práctica indeseada del *treaty shopping*, a fin de desconocer la aplicación de las reglas del CDI a los sujetos que no califican en los beneficiarios efectivos. Agrega que consiste en: “la estructuración de entidades o sociedades instrumentales, que intermedian en una operación con el fin de permitir a las partes el acceso a la aplicación de un tratado, buscando con ello beneficiarse de sus reglas de distribución de la potestad tributaria, aunque no se tengan, en principio, derecho a éstas. La ausencia de tal derecho no se produce por el mero hecho de estructurar una operación para conseguir los beneficios de un tratado, sino a la ejecución de contratos y estructuras societarias artificiosas implementadas para lograr ser sujeto de un Convenio, sin mayor contenido económico o empresarial, sino con una única motivación tributaria. En efecto, los contratos y sociedades instrumentales utilizados en el *treaty shopping* se caracterizan por tener poca o ninguna sustancia económica (...). Así, el Estado o territorio escogido como residencia fiscal de una sociedad instrumental es usado como una suerte de puente que conecta otros dos Estados sin convenio entre sí,

<sup>28</sup> Vega Borrego, Félix Alberto. Las medidas contra el *treaty shopping*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003, págs. 133, 134, 137 y 164.

En: [https://www.academia.edu/151372339/Las\\_medidas\\_contra\\_el\\_treaty\\_shopping](https://www.academia.edu/151372339/Las_medidas_contra_el_treaty_shopping). Visto el 3 de julio de 2020.

<sup>29</sup> Villagra Cayamana, René. Los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con énfasis en los convenios vigentes en el Perú.

En: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316\\_01\\_manual\\_cdi.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316_01_manual_cdi.pdf). Visto el 3 de julio de 2020.

<sup>30</sup> Contreras, Elizabeth. Jurisprudencia en relación a la definición de “beneficiario efectivo” prevista en los convenios para evitar la doble imposición. En: Suplemento Enfoque Internacional de la Revista Análisis Tributario N° 14, 2017, AELE, Lima, pág. 50 a 56.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

*toda vez que dicha jurisdicción mantiene convenio con ambos, permitiendo el traslado de las rentas de un país a otro, con el menor impacto tributario*<sup>31</sup>. (El subrayado es nuestro)

Que de otro lado, en la jurisprudencia internacional, se pueden encontrar resoluciones y/o sentencias que contienen criterios útiles para construir un significado del término beneficiario efectivo. Así por ejemplo, la Corte Tributaria (Tax Court) de Canadá, al analizar el caso *Prévost Car Inc.*, cuya controversia consistió en resolver si una empresa residente en los Países Bajos era el beneficiario efectivo de la renta (dividendos), señaló que el beneficiario efectivo de los dividendos es la persona que los recibe para su propio uso y disfrute, y asume el riesgo y el control de los mismos, y agregó que la persona que es beneficiario efectivo del dividendo es la persona que disfruta y asume todos los atributos de propiedad; y en resumen, sostuvo que el dividendo es para su propio beneficio, y esta persona no responde ante nadie de cómo lo dispone<sup>32</sup>.

Que en el caso *Indofood International Finance Ltd. y JP Morgan Chase Bank N.A. London Branch*, tal como comenta Contreras, 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 (...)"*<sup>33</sup>.

Que respecto al caso *Real Madrid FC*, cuya 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<sup>34</sup>, 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"*<sup>35</sup>. (El subrayado es nuestro)

Que por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación (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*

<sup>31</sup> Ramos, Jesús. *Op. Cit.*

<sup>32</sup> Puede verse la sentencia completa en el siguiente enlace:

<https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. Visto el 3 de julio de 2020.

En el párrafo 100 de la referida sentencia se señala lo siguiente: *"In my view the "beneficial owner" of dividends is the person who receives the dividends for his or her own use and enjoyment and assumes the risk and control of the dividend he or she received. The person who is beneficial owner of the dividend is the person who enjoys and assumes all the attributes of ownership. In short the dividend is for the owner's own benefit and this person is not accountable to anyone for how he or she deals with the dividend income"*.

<sup>33</sup> Contreras, Elizabeth. *Op. Cit.* Pág. 51.

<sup>34</sup> Pues la empresa de Hungría, a su vez, transfería el 99% de las regalías cobradas a una empresa de Holanda.

<sup>35</sup> La sentencia completa se puede encontrar en el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (España), al que se pueda acceder en el siguiente enlace:

<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp?org=an&comunidad=13>. Visto el 6 de julio de 2020.



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

*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<sup>36</sup>. (El subrayado es nuestro)*

Que teniendo en consideración lo antes señalado, y al haber efectuado un acercamiento al concepto de beneficiario efectivo, a que se refiere el artículo 12 del CDI Perú - Chile, corresponde verificar si en los hechos y circunstancias del caso concreto, el referido proveedor de la recurrente, domiciliado en Chile, califica como beneficiario efectivo, como afirma la recurrente, o si, por el contrario, se trataría de una sociedad instrumental o interpuesta, como asevera la Administración.

Que de lo actuado en el presente caso se tiene que, además de la información requerida a la recurrente durante los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2010 y 2011, la Administración Tributaria de Perú (SUNAT), a través de los Oficios N° de 12 de diciembre de 2014 (folios 212 y 213 del Expediente N° 10496-2018) y de 29 de octubre de 2014 (folios 140 a 145 del Expediente N° 10496-2018), requirió a la Administración Tributaria de Chile (SII de Chile), información sobre el proveedor y en el marco del CDI Perú - Chile<sup>37</sup>.

Que tales oficios fueron respondidos mediante la Res. N° de 24 de marzo de 2015 (folios 207 y 208 del Expediente N° 10496-2018), la Res. N° de 9 de febrero de 2016 (folio 139 del Expediente N° 10496-2018), y el Oficio Secreto N° de 23 de mayo de 2017 (folio 46 del Expediente N° 10496-2018), a los que se adjuntó diversa documentación relacionada a las empresas antes mencionadas.

Que de la revisión de la información y documentación presentada por la recurrente durante los procedimientos de fiscalización materia de autos, así como de la información y documentación remitida por el SII de Chile, en virtud del intercambio de información efectuado con la Administración Tributaria de Perú, se advierten los hechos y circunstancias que conforman el contexto del caso concreto, y que se describe a continuación.

(i) *Sobre el Contrato de Arrendamiento de Equipos, suscrito entre la recurrente y.*

- Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos (folios 34 a 40 del Expediente N° 11065-2018), suscrito el 5 de setiembre de 2008 entre . ("La Arrendadora") y ("La Arrendataria"), mediante el cual la primera otorgó en arrendamiento a la segunda los equipos que se detallan en los TCP's<sup>39</sup> que se suscriben al amparo de lo dispuesto en dicho

<sup>36</sup> Puede verse la sentencia completa en el siguiente enlace: <http://www.saij.gob.ar/tribunal-fiscal-nacion-nacional-ciudad-autonoma-buenos-aires-molinos-rio-plata-recurso-apelacion-fa13998197-2013-08-14/123456789-791-8993-1ots-eupmocsollaf>. Visto el 6 de julio de 2020.

<sup>37</sup> En el marco de lo previsto en el artículo 26 del CDI Perú - Chile, referido al Intercambio de Información, el cual en su párrafo 1 establece lo siguiente:

*"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".*

La recurrente, quien es denominada en el contrato como el cual es su nombre comercial, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 1328 del Expediente N° 10496-2018).

<sup>39</sup> Conforme a la cláusula primera del citado contrato, TCP's o Términos y Condiciones Particulares Aplicables al Arrendamiento Internacional de Equipos, es el documento que las partes del contrato suscribirían mensualmente y en el





# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

- instrumento, los cuales serían utilizados por La Arrendataria en sus labores propias (cláusula segunda). Agrega esta cláusula que La Arrendataria deberá solicitar a La los equipos cuyo alquiler requiera, en cualquier oportunidad mediante la correspondiente Carta de Instrucción<sup>40</sup>, siendo que una vez recibida dicha carta, La procedería a entregar a La Arrendataria los equipos solicitados, bajo condiciones CIF Callao o CIP Aeropuerto Jorge Chávez en Lima.
- En la cláusula tercera del citado contrato se indica que la vigencia del mismo se inicia a partir del 5 de setiembre de 2008 y que sería por el plazo de 3 años, renovable automáticamente por un periodo de 1 (un año), a menos que cualquiera de las partes notifique su deseo de no renovar.
  - En la cláusula cuarta del mencionado contrato se indica que La Arrendataria se obliga a pagar a La Arrendadora por el arrendamiento de equipos, la renta mensual establecida en cada uno de los TCP's correspondientes, y que los pagos se realizarían mediante transferencia electrónica bancaria en la cuenta que proporcione La Arrendadora.
  - En la cláusula quinta del citado contrato se menciona que La Arrendataria reconoce que La Arrendadora no es fabricante de equipos, no obstante, en caso La Arrendataria no reciba los equipos a su entera conformidad o los mismos no sean nuevos, debía comunicar su disconformidad a La Arrendadora, a fin que esta solicite a su proveedor las correcciones del caso. Agrega dicha cláusula que La Arrendadora es responsable del estado en el que La Arrendataria recibe los equipos, su calidad, capacidad, funcionamiento, rendimiento, quedando bajo la responsabilidad de La Arrendataria únicamente la importación, instalación, operación y custodia de los equipos, precisándose además que esta última es la responsable de internar en Perú a su costa los equipos materia de arrendamiento.
  - En la cláusula décima del aludido contrato se indica que cualquier reparación que deba hacerse a los equipos, será por cuenta exclusiva de La Arrendataria, aun cuando dicha reparación pudiera resultar como consecuencia de defectos o vicios ocultos de fabricación.

(ii) Sobre el Contrato de Provisión de Equipos, suscrito entre .

y

- Contrato de Provisión de Equipos (folios 29 a 33 del Expediente N° 11065-2018), suscrito el 5 de setiembre de 2008 entre ("El Vendedor") y ("El Comprador"), mediante el cual se establecieron las bases generales, términos, condiciones, montos y plazos acordados con El Comprador a efecto de que este reciba el suministro de equipos de El Vendedor. En este contrato, El Comprador declaró, entre otros, su voluntad de adquirir los equipos de El Vendedor, y enfatizó que forma parte del grupo económico y corporativo denominado "Grupo América Móvil"; por su parte, El Vendedor declaró ser una sociedad constituida en Finlandia, que fabrica y vende equipos de telecomunicaciones, otorga licencias de uso de programas de cómputo, entre otros, asimismo, declaró su voluntad de vender equipos a El Comprador.
- En el rubro "Antecedentes" se señala que el 30 de noviembre de 2005, y la recurrente (sociedad perteneciente al " "), celebraron un Contrato de Suministro de Equipos, Licencias de Software y Prestación de Servicios para la Ampliación de una Red de Telecomunicaciones GSM/GPRD con Capacidad y Funcionalidad EDGE, denominado "Contrato Perú", copia del cual se adjunta al mencionado contrato como Anexo "A". Además, se indica que el 13 de agosto de 2007, el referido "Contrato Perú" fue cedido a favor de

cual se establecerían los términos y condiciones puntuales aplicables al arrendamiento de los equipos entregados por La Arrendadora a La Arrendataria dentro del mes calendario inmediatamente anterior.

<sup>40</sup> Conforme a la mencionada cláusula primera, Carta de Instrucción es el documento mediante el cual La Arrendataria solicita a La Arrendadora los equipos objeto del contrato.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

- En la cláusula segunda del citado contrato se establece que El Vendedor se obliga a proveer a El Comprador los equipos que de tiempo en tiempo este solicite, mediante la emisión de órdenes de compra.
- En la cláusula sexta del referido contrato se estipula que en caso las partes acuerden incluir subsidiarias del \_\_\_\_\_ adicionales a dicho contrato, estas, de buena fe sostendrán pláticas para determinar si es necesario o no, la emisión de una carta de garantía por parte de \_\_\_\_\_ o de cualquier otra subsidiaria, para garantizar las compras derivadas del aludido contrato.
- En la cláusula séptima del señalado contrato se indica que todo lo no previsto en el mismo, sobre la aceptación, garantías, forma de pago, expansión, propiedad intelectual, confidencialidad, límite de responsabilidad, etc., se regirá por lo dispuesto en el denominado "Contrato Perú".
- En la cláusula décima quinta del anotado contrato, se señala que este tiene vigencia indefinida desde el 5 de setiembre de 2008.

(iii) *Sobre el Contrato de Suministro de Equipos, Licencia de Software y Prestación de Servicios para la Ampliación de una Red de Telecomunicaciones GSM/GPRS con Capacidad y Funcionalidades EDGE - "Contrato Perú":*

- Contrato de Suministro de Equipos, Licencia de Software y Prestación de Servicios para la Ampliación de una Red de Telecomunicaciones GSM/GPRS con Capacidad y Funcionalidades EDGE (folios 1 a 28 del Expediente N° 11065-2018), suscrito el 30 de noviembre de 2005 entre \_\_\_\_\_ y la \_\_\_\_\_ mediante el cual \_\_\_\_\_ se obligó a ejecutar la "Ampliación", la cual es definida en el punto 1.5 de la cláusula primera como la ampliación de la "Red"<sup>42</sup>, mediante el suministro de elementos del sistema<sup>43</sup>, expansiones y ejecución de los servicios<sup>44</sup>, a ser suministrados, licenciados o prestados por \_\_\_\_\_ a la recurrente; bajo los términos y condiciones del citado contrato.
- Dicho contrato contiene el detalle, especificaciones y condiciones necesarias en relación a los equipos de telecomunicaciones suministrados. Así, se aprecian cláusulas relacionadas a las obligaciones de seguridad, higiene, salud y protección del medio ambiente; sobre la aceptación, la transmisión de riesgo y propiedad de los equipos; la retribución, facturación y términos de pago; moneda, condiciones de entrega e impuestos; garantía de los equipos, upgrades y updates, confidencialidad, entre otras cláusulas.
- En la cláusula trigésimo primera del referido contrato se indican los domicilios y notificaciones de las partes (la recurrente y \_\_\_\_\_), y asimismo, respecto de las notificaciones a la recurrente, se señala además que también debe notificarse a \_\_\_\_\_ y a \_\_\_\_\_ ambas domiciliadas en Lago Alberto N° 366, Colonia Anáhuac, Distrito Federal, México.

Contrato que conforma el "Anexo A" al Contrato de Provisión de Equipos, suscrito entre \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, antes descrito.

<sup>42</sup> Según el punto 1.23 de la cláusula primera del referido contrato, por "Red" se entiende a la red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE, ubicada en Perú, que sea propiedad de la recurrente y/o de cualquiera de sus filiales.

Alude a los equipos y/o software suministrado por \_\_\_\_\_ a la recurrente (punto 1.23 de la cláusula primera del citado contrato).

<sup>44</sup> Comprende la administración del proyecto, planeamiento de red, adquisición de sitios (que incluye licencias y permisos), obra civil (que incluye diseño, construcción, preparación y adecuación del sitio), y servicios de implementación (que incluye instalación de los equipos y software), entre otros servicios (cláusula segunda del mencionado contrato).



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

(iv) Sobre

- De la escritura de constitución de (folios 510 a 526 del Expediente N° 11065-2018), se aprecia que se constituyó en Santiago de Chile el 18 de julio de 2008, y tiene como objeto social, entre otros, el arrendamiento de bienes relacionados con las telecomunicaciones y servicios conexos ya sea en el país (Chile) o en el extranjero. Su capital social inicial fue de cien mil pesos chilenos (aproximadamente US\$ 205,00<sup>45</sup>), dividido en 100 acciones nominativas, siendo sus accionistas: (99%), quien suscribió 99 acciones, y (1%), quien suscribió 1 acción.
- Respecto a se tiene que es una empresa que aparece en los reportes de la empresa mexicana a la Comisión de Mercados y Valores de Estados Unidos (SEC), como una firma tenedora de acciones (holding), cuya propiedad le corresponde en un 100%<sup>46</sup>.
- Tanto son empresas domiciliadas en México, que operan como subsidiarias de
- Los citados accionistas de son también accionistas de la recurrente<sup>48</sup>, advirtiéndose que ambas empresas tienen la siguiente composición accionaria<sup>49</sup>:

Filiales	(México)	(México)
(Chile)	99,00%	1,00%
(Perú)	99,99%	0,01%

- El único cliente de fue la recurrente, como se aprecia de los cuadros resumen con el detalle de las facturas emitidas y las copias de estas (folios 179 a 202 del Expediente N° 10496-2018 y 209/vuelta a 221 del Expediente N° 11065-2018).
- Durante los ejercicios 2010 y 2011 no contabilizó en el rubro "activos" ningún inmueble, local o lugar físico para el desarrollo de sus actividades en Chile, ni tampoco contabilizó gastos por alquileres de algún local, además no posee gastos de bodega, almacenamiento ni distribución de los equipos utilizados en las operaciones de arrendamiento<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> Al tipo de cambio vigente a la fecha de constitución de Arrendadora Móvil. Fuente: <http://www.sii.cl/pagina/valores/dolar/dolar2008.htm>. Visto el 7 de julio de 2020.

<sup>46</sup> Fuente: <https://www.forbes.com.mx/subsidiaria-de-america-movil-se-escinde/>. Visto el 7 de julio de 2020.

<sup>47</sup> América Móvil es una empresa mexicana de telecomunicaciones con sede en la Ciudad de México. Es uno de los mayores operadores de redes móviles y una de las corporaciones más grandes del mundo. Además, la compañía opera bajo su filial, Claro, en muchos países de América Latina y el Caribe, entre ellos Perú y Chile.

Fuente: <https://tentulogo.com/america-movil-telcel-telmex-y-claro-dominando-la-telefonía-movil-en-america-latina/>. Visto el 7 de julio de 2020.

<sup>48</sup> Tal como se advierte del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 2583 del Expediente N° 11065-2018).

<sup>49</sup> Conforme se señala en el Anexo N° 5 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 2152 del Expediente N° 11065-2018, y folio 1037 del Expediente N° 10496-2018).

<sup>50</sup> Como así lo informó el SII de Chile (folios 45 y 46 del Expediente N° 11065-2018).



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

- tiene como domicilio la misma dirección que corresponde a la empresa (quien también pertenece al grupo económico mexicano ), tal como se aprecia de las facturas emitidas por ambas empresas (folios 221/vuelta y 1129 del Expediente N° 11065-2018).
- Los equipos de telecomunicaciones arrendados a la recurrente eran los únicos activos fijos de durante los ejercicios 2010 y 2011<sup>52</sup>.
- La retribución mensual pactada a favor de por el arriendo de equipos, comprende además de un monto denominado canon, una suma por concepto de comisión, como se aprecia de las Tablas de Cuotas de Arriendo (folios 240 a 295 del Expediente N° 10496-2018, y folios 589 a 631 del Expediente N° 11065-2018).
- Según el Balance General al 31 de diciembre de 2010 y de 2011, y la información procesada de los Estados Financieros de los gastos incurridos en Chile representan, respecto de los ingresos obtenidos, los porcentajes siguientes (folios 222 y 499 del Expediente N° 11065-2018, y folios 237 y 239 del Expediente N° 10496-2018):

Año 2010	
Tipo de Gasto	% Gastos respecto de Ingresos Totales
Operativos	0,22%
Tributarios y otros	4,68%
Financiero	0,03%
<b>Total</b>	<b>4,93%</b>

Año 2011	
Tipo de Gasto	% Gastos respecto de Ingresos Totales
Operativos	0,11%
Tributarios y otros	10,38%
Financiero	6,24%
<b>Total</b>	<b>16,73%</b>

- Según el "Organigrama de la Sociedad", esta empresa contaba con un representante legal y un gestor de negocios, cuyas funciones eran: administrativas y contables, facturación y cobranza con clientes, cuentas por pagar a proveedores, y tributarias.
- De los Estados Financieros de para los ejercicios 2010 y 2011, la Administración obtuvo ratios financieros<sup>54</sup> respecto del capital de dicha empresa en relación a los ingresos provenientes de la operación de arrendamiento, así como en relación a los proveedores extranjeros. Los ratios financieros hallados son los siguientes (folio 1469 del Expediente N° 11065-2018, y folio 238 del Expediente N° 10496-2018):

Claro Chile S.A., es una filial de la mexicana desde agosto del 2005, y es uno de los mayores operadores de telefonía móvil en Chile.

Fuente: <https://www.bnamericas.com/es/perfil-empresa/claro-comunicaciones-sa>. Visto el 7 de julio de 2020.

<sup>52</sup> Tal como se aprecia del Cuadro de Activo Fijo del mes de diciembre de 2010 y del Balance General a diciembre de 2010 y de 2011 (folios 49 y 177 del Expediente N° 10496-2018, y folios 208 y 222 del Expediente N° 11065-2018).

Adjunto al escrito de 13 de febrero de 2015, presentado por en respuesta a la Notificación N° 19, remitida por el SII de Chile (folio 204 del Expediente N° 10496-2018).

<sup>54</sup> Al respecto, la Administración señala que los ratios financieros fueron utilizados como una forma de mostrar y expresar con simplicidad la situación financiera de en los ejercicios fiscalizados, los cuales han sido tomados en cuenta como elementos adicionales, en la evaluación de los hechos y circunstancias materia de análisis, en relación a las características de la citada empresa, no siendo única y exclusivamente a partir de ellos que se han establecido conclusiones sobre la misma (folio 1210 del Expediente N° 10496-2018, y folio 2362 del Expediente N° 11065-2018).



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

Año 2010	Ratio
Capital/Ingresos	0,076%
Capital/Proveedores Extranjeros	0,30%

Año 2011	Ratio
Capital/Ingresos	0,05%
Capital/Proveedores Extranjeros	0,49%

- Los ingresos que recibió fueron destinados principalmente al pago de sus proveedores extranjeros ( ), esto es, hacia Estados distintos a Chile. En efecto, de las cartolas emitidas por el Banco Citibank, en donde se listan los movimientos de la Cuenta Bancaria N° (folios 50 a 161 del Expediente N° 11065-2018), se aprecia que obtuvo ingresos provenientes de los pagos efectuados por su único cliente (la recurrente), así como de los préstamos efectuados por su accionista, siendo que dichos ingresos fueron destinados básicamente al pago de los referidos proveedores extranjeros.

Como ejemplo, a continuación se muestra el movimiento de la cuenta bancaria de en los meses de febrero y marzo de 2010<sup>55</sup>:

2010	Movimiento	Importe (USD)	Fecha	Remitente/Beneficiario
Febrero	Crédito (a)	566 619,66	12/02/10	
	Crédito (b)	3 000 000,00	19/02/10	
	Débito	500 000,00	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	500 000,00	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	500 000,00	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	500 000,00	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	500 000,00	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	367 088,48	19/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Crédito (a)	604 809,80	26/02/10	
	Débito	500 000,00	26/02/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	146 899,49	26/02/10	Nokia Siemens Networks OY
Marzo	Débito	500 000,00	10/03/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	85 299,80	10/03/10	Nokia Siemens Networks OY
	Crédito (b)	1 500 000,00	30/03/10	
	Débito	500 000,00	31/03/10	Nokia Siemens Networks OY
	Débito	500 000,00	31/03/10	Nokia Siemens Networks OY

<sup>55</sup> De las referidas cartolas se aprecia que lo señalado por los meses de febrero y marzo de 2010, también sucede en los meses posteriores.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

Débito	268 436,30	31/03/10	Nokia Siemens Networks OY
Débito	187 754,97	31/03/10	Huawei International PTE LTD

- (a) Correspondiente a las Facturas N° por arrendamiento de equipos de enero y febrero de 2010, emitidas a la recurrente (folios 220/vuelta, 221 y 221/vuelta del Expediente N° 11065-2018)
- (b) Préstamo de accionista mayoritario.

De lo antes señalado se tiene que los pagos efectuados por a sus proveedores extranjeros fueron realizados en la misma fecha (o a pocos días) de la recepción de la contraprestación pagada por la recurrente por el arrendamiento de equipos, o de la recepción del préstamo efectuado por su accionista Como se indicó, su accionista otorgaba préstamos a los que le permitieron a esta cumplir con sus obligaciones de pago frente a los referidos proveedores .

- Conforme se aprecia de los Formularios - Declaración jurada anual sobre dividendos distribuidos correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, no efectuó distribución de dividendos en favor de sus accionistas (folios 1505 y 1506 del Expediente N° 11065-2018).
- Claro Chile S.A. absorbió a según escritura pública de 30 de setiembre de 2014<sup>57</sup>.

(v) Sobre la información recabada por el SII de Chile:

- Mediante escrito de 13 de febrero de 2015 (folios 224 y 225 del Expediente N° 11065-2018), Claro Chile S.A. (absorbente de ), da respuesta a la Notificación N° 19, remitida por el SII de Chile. A través de dicho escrito, la citada empresa describe el procedimiento para la celebración de los arriendos de equipos, indicando, entre otros, que, primero, la recurrente solicitaba los equipos que necesitaba arrendar a través de la respectiva carta de instrucción, donde detallaba los equipos requeridos, siendo que una vez recibida dicha carta, procesaba la información y emitía órdenes de compra a los proveedores extranjeros, incluyendo el traslado y entrega en puerto y aeropuerto peruano, y que una vez recibida la relación mensual de equipos recibidos en el mes anterior, emitía el documento TCP -en el que se establecen los términos y condiciones del arrendamiento de los mismos-, el cual servía de base para la emisión de la factura; asimismo, precisó que en ningún momento los equipos materia de arrendamiento ingresaban a Chile, ya que la orden de compra se emitía a los proveedores extranjeros, para que procedan a su entrega en el puerto o aeropuerto peruano.
- Lo indicado en el párrafo anterior se corrobora con las cartas de porte aéreo de los equipos de telecomunicaciones remitidas a la recurrente por Nokia Siemens Networks OY, Huawei International PTE LTD y sus filiales, de las cuales se advierte que tales equipos provenían principalmente de Finlandia, así como de otras jurisdicciones como China, Holanda, Alemania, entre otras, las cuales fueron directamente enviadas a Perú sin ingresar a Chile (folios 799 a 983 del Expediente N° 11065-2018).

De las mencionadas cartolas se aprecia que la recurrente también efectúa pagos a su accionista que corresponderían a amortizaciones por los préstamos recibidos. Así por ejemplo, el 9 de noviembre de 2010 efectúa pagos a por US\$ 500 000,00 y US\$ 459 489,44, pagos que son realizados el mismo día que recibe una transferencia de US\$ 1 463 298,87 por parte de la recurrente correspondiente a la Factura N° (folios 63, 209/vuelta y 221 del Expediente N° 11065-2018, y folio 182 del Expediente N° 10496-2018).

<sup>57</sup> Conforme lo informado por el SII de Chile a través de la Res. N° 44 (folio 227 del Expediente N° 11065-2018).



# Tribunal Fiscal

N° 03306-9-2020

- De acuerdo a lo informado por Claro Chile S.A. al SII de Chile, en el año 2010, tenía como único trabajador en planilla al señor Sergio Fernando Aravena Chávez, quien según el organigrama de dicha empresa era además del representante legal, el gestor de negocios, y habría realizado todas las labores administrativas y contables, así como de facturación y cobranza a la recurrente (cliente de \_\_\_\_\_), y las referidas a las cuentas por pagar a proveedores y tributarias (folios 41 a 43 y 223 del Expediente N° 11065-2018). Asimismo, Claro Chile S.A. informó que para el año 2011, \_\_\_\_\_ contó con tres trabajadores, conformados por un gerente general y dos analistas contables, sin embargo, sólo adjuntó el certificado de sueldos y pensiones del año 2010 del gerente general, el señor Sergio Fernando Aravena Chávez (folios 43 y 138 del Expediente N° 10496-2018).
- Mediante escrito de 11 de julio de 2016, Claro Chile S.A. da respuesta a la Notificación N° 792, remitida por el SII de Chile, reconociendo que en el año 2010, la Cuenta Bancaria N° \_\_\_\_\_ en dólares americanos abierta en el Banco Citibank era de titularidad de \_\_\_\_\_ y que dicha sociedad, al igual que Claro Chile S.A., formaban parte del grupo económico por lo cual utilizaban en forma conjunta algunas plataformas tales como la citada cuenta del Banco Citibank, en la que aparece como cliente Claro Chile S.A. cuando el titular era \_\_\_\_\_ (folios 162 del Expediente N° 11065-2018).

Que en base a la documentación e información anteriormente detallada respecto a los hechos y circunstancias del caso concreto, se tiene que hasta antes del año 2008, la recurrente se proveía de equipos de telecomunicaciones para sus fines propios, tal como se advierte del Contrato de Suministro de Equipos, Licencia de Software y Prestación de Servicios para la Ampliación de una Red de Telecomunicaciones GSM/GPRS con Capacidad y Funcionalidades EDGE, suscrito con el proveedor Nokia Perú S.A., o directamente del fabricante Nokia Siemens Networks OY<sup>58</sup>.

Que no obstante, a partir del citado año 2008, como consecuencia de la constitución de \_\_\_\_\_ y la suscripción del Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos (entre la recurrente y \_\_\_\_\_), y del Contrato de Provisión de Equipos (entre \_\_\_\_\_ y Nokia Siemens Networks OY), se modificó la forma en que la recurrente se proveía de los equipos, pues a partir de dichos contratos, \_\_\_\_\_ era quien contractualmente adquiría los equipos directamente del proveedor (Nokia Siemens Networks OY), para luego darlos en arrendamiento a la recurrente. Sin embargo, como se advierte de los mencionados contratos, la operatividad en la provisión de los equipos se mantuvo, dado que los equipos eran enviados por el proveedor directamente a Perú, siendo la recurrente quien se encargaba de los trámites de importación en el país, y quien asumía los riesgos.

Que en atención al referido Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos, durante los años 2010 y 2011 bajo análisis, la recurrente pagó a \_\_\_\_\_ la retribución pactada en el anotado contrato, y efectuó retenciones por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados, aplicando la tasa reducida de 15% establecida en el artículo 12 del CDI Perú - Chile .

Que si bien como menciona la recurrente, las empresas gozan de libertad de contratar y de determinar libremente el contenido del contrato para efectuar sus operaciones comerciales, para efectos de la aplicación del CDI Perú - Chile, en el caso de autos es necesario verificar que el real propósito de la constitución de la empresa \_\_\_\_\_ y su inmediata relación contractual con la recurrente, no sea el de beneficiarse con la aplicación de la tasa reducida prevista en el artículo 12 del referido CDI,

<sup>58</sup> Tal como se desprende de lo señalado en el Resumen Estadístico de Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folio 2305/vuelta del Expediente N° 11065-2018).

<sup>59</sup> En los Anexos N° 3 y 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 2187 y 2188 del Expediente N° 11065-2018 y 1073 y 1074 del Expediente N° 10496-2018), se detallan los importes pagados por la recurrente a \_\_\_\_\_ y las retenciones efectuadas.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

pues ello implicaría contradecir los objetivos y propósitos del citado convenio, y en ese sentido, dicha empresa no podría calificar como beneficiario efectivo en el marco del mismo<sup>60</sup>.

Que en primer término, y como se desprende de los hechos expuestos, a partir del año 2008 la recurrente dejó de proveerse de los equipos de telecomunicaciones directamente de la empresa fabricante (Nokia), para empezar a proveerse, mediante un arrendamiento, a través de quien a su vez los adquiriría de dicho proveedor fabricante extranjero; sin embargo, en los hechos, la operatividad de suministro de los equipos no se alteró, pues tanto antes como después del contrato con los equipos fueron enviados desde el exterior directamente a la recurrente en Perú, sin pasar por Chile, país de residencia de Así, de la anotada figura es posible advertir la interposición de la empresa en el circuito comercial de la recurrente para la provisión de equipos, siendo que dentro de este circuito se aprecia que la presencia de dicha empresa era innecesaria o irrelevante; lo que constituye un indicio sobre su instrumentalización para objetivos distintos a los meramente comerciales y/o empresariales.

Que, adicionalmente, se tiene que cobraba una comisión por la operación de arriendo de equipos. En efecto, y como se indicó anteriormente, de las Tablas de Cuotas de Arriendo (folios 241 a 259 del Expediente N° 10496-2018, y folios 589 a 631 del Expediente N° 11065-2018), se aprecia que el pago por el arrendamiento de equipo comprendía un concepto por "canon", y otro por "comisión".

Que ahora bien, el pago de una comisión a no sería razonable en un contrato de arrendamiento en el que esta empresa tiene efectivamente la calidad de arrendador, siendo que además no se advierte el motivo por el cual se pagaría dicha comisión, considerando adicionalmente, que en el Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos celebrado entre la citada empresa y la recurrente, no se hace alusión a algún pago de comisión, pues conforme se aprecia de las cláusulas segunda y cuarta de dicho contrato (folio 36 del Expediente N° 10496-2018), solo se alude a la obligación de la recurrente de cumplir con el pago de la renta mensual por el arrendamiento.

Que lo indicado en el considerando anterior evidenciaría la intermediación de esto es, que cumplía un papel de agente intermediario y/o canalizador en la relación comercial entre el fabricante extranjero y el cliente peruano (la recurrente). En ese sentido, un agente intermediario no podría tener la calificación de beneficiario efectivo, pues en los términos de los comentarios al Modelo OCDE, ello contravendría los objetivos y propósitos del convenio.

Que de otro lado, fue constituida con un capital social ascendente a 100 000,00 pesos chilenos (aproximadamente US\$ 205,00), el que representa un patrimonio mínimo, a través del cual no sería posible afrontar todos los riesgos, responsabilidades y obligaciones derivadas de la actividad de arrendamiento internacional de equipos. Además, los ratios financieros hallados por la Administración respecto de los gastos y capital en relación a los ingresos, muestran un porcentaje mínimo, de lo que se desprende que Arrendadora Móvil no tendría la capacidad financiera para garantizar y afrontar las obligaciones contractuales contraídas en el marco de su actividad de negocio.

Que a lo señalado en el considerando precedente se suma el hecho que para poder pagar a los proveedores extranjeros por la adquisición de equipos, se tenía que valer no solo de los pagos efectuados por la recurrente por concepto del arrendamiento de equipos, sino también de los préstamos que le realizó (residente en México), su accionista mayoritario; de lo cual se colige que era una sociedad que no podía afrontar sus obligaciones con los ingresos obtenidos de las actividades de su giro de negocio ni con recursos propios, sino que tenía que financiarse a través de endeudamiento, siendo que, como se indicó, el capital de era ínfimo (US\$

<sup>60</sup> Por consiguiente, no resulta de aplicación la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11880-8-2015 invocada por la recurrente en sus escritos ampliatorios, por tratarse de un supuesto distinto. En efecto, en el caso de dicha resolución se analizó si los servicios prestados al contribuyente eran fehacientes o no.





# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

205,00), en comparación de los importes que debía pagar a los proveedores extranjeros por la adquisición de equipos, y de los importes materia del contrato de arrendamiento con la recurrente.

Que en ese sentido, se desprende que [redacted] a través de los referidos préstamos, fue quien en la práctica respondía financieramente por las obligaciones de [redacted], lo cual explicaría el motivo por el cual toda notificación a [redacted] se haga con copia a [redacted] según se desprende del "Contrato – Perú", que sustenta el contrato de provisión de equipos suscrito entre [redacted] y Nokia (folios 30/vuelta del Expediente N° 11065-2018).

Que adicionalmente, los fondos obtenidos por [redacted] como contraprestación por parte de la recurrente, así como los fondos por los préstamos recibidos de su accionista, eran destinados básicamente al pago a los proveedores extranjeros, pagos que se realizaban el mismo día o en días próximos de recibido el pago por parte de la recurrente o el préstamo por parte de su accionista. Esto es, no se advierte que [redacted] haya tenido disponibilidad sobre los fondos obtenidos, pues estos eran inmediatamente destinados a pagar sus obligaciones.

Que además, el hecho que tanto la recurrente como [redacted] pertenecen a las empresas mexicanas [redacted] y Amov IV S.A. de C.V., siendo la primera accionista de ambas al 99%, constituye un indicio más a ser tomado en cuenta para la evaluación de la calificación de [redacted] como beneficiario efectivo de la renta proveniente de Perú. Así, las referidas empresas mexicanas se encuentran en la posibilidad de percibir las utilidades que [redacted] pudiera obtener por la ejecución de sus operaciones comerciales, teniendo dichas rentas como destino final, de ser el caso, México.

Que si bien [redacted] no distribuyó dividendos a sus accionistas en los ejercicios 2010 y 2011, ello no puede llevar directamente a concluir que dicha sociedad controlaba y tenía discrecionalidad sobre el destino de las utilidades, pues tal como la propia recurrente afirma en sus recursos impugnatorios, las utilidades que se habrían obtenido permanecieron en la Cuenta 2380100001 – Utilidades Acumuladas Arrend. Internacional, es decir, se quedó en dicha cuenta, sin ser reinvertidas o capitalizadas para aumentar el patrimonio de [redacted] siendo por tanto una utilidad pasible de distribución *a posteriori* a los accionistas. Además, como señala la Administración (folio 1207 del Expediente N° 10496-2018 y folio 2360 del Expediente N° 11065-2018), el no haberse acordado la distribución de los dividendos en los citados ejercicios, podría haberse debido al régimen tributario que se aplicaba en Chile a los dividendos, los cuales tributaban cuando eran percibidos (cuando los socios retiraban o se les distribuían los dividendos).

Que por otra parte, como se indicó, [redacted] fue constituida en julio del año 2008 con un capital social ínfimo y sin contar con activo alguno, lo que no fue un obstáculo para que en menos de dos meses celebre un contrato con el proveedor finlandés Nokia Siemens Networks OY, lo que se explicaría por el hecho que [redacted] tiene el respaldo empresarial y económico del grupo al que pertenece [redacted] respaldo que se evidencia, por ejemplo, de lo señalado en el acápite e) del rubro "Declaraciones" del citado contrato, en el que [redacted] declara expresamente formar parte del grupo económico y corporativo denominado [redacted] y de lo previsto en la cláusula sexta del mismo contrato, en la que se estipula la posibilidad de que se formalice una garantía por parte de [redacted] o cualquier otra empresa del referido grupo, respecto de las compras derivadas de dicho contrato.

---

[redacted] es la empresa líder en servicios integrados de telecomunicaciones en Latinoamérica. Excluyendo China y la India, es la más grande a nivel mundial en términos de suscriptores móviles. Con el despliegue de su plataforma de comunicaciones de clase mundial le permite ofrecer a sus clientes un portafolio de servicios de valor agregado y soluciones de comunicación mejoradas en 25 países de América Latina, los Estados Unidos y Europa Central y del Este. Fuente: <https://www.americamovil.com/Spanish/acerca-de-nosotros/nuestra-empresa/default.aspx>. Visto el 8 de julio de 2020.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

Que lo anterior no implica que exista una garantía jurídicamente formalizada por parte del grupo económico respecto de las operaciones efectuadas por , sino que, de hecho existe un referente de garantía, más aun teniendo en cuenta que al momento de celebrar el contrato de provisión de equipos, por ejemplo con el proveedor finlandés Nokia Siemens Networks OY, por sí sola no contaba con la capacidad para afrontar las obligaciones que devendrían de dicho contrato, por lo que de forma implícita y referente, el hecho de pertenecer a uno de los grupos económicos de mayor importancia mundial en el sector de telecomunicaciones, otorgó la confianza que requería el proveedor extranjero respecto de la concreción de las prestaciones contenidas en el contrato. Por ende, se infiere que es el respaldo del grupo económico al que pertenecía el que motivó la confianza contractual de los proveedores fabricantes extranjeros, y no la capacidad operativa y financiera de la recién constituida .

Que además, no se acreditó que contara con un establecimiento físico ni activos que le hubieren permitido llevar a cabo sus operaciones, teniendo en cuenta que de acuerdo a lo señalado por Claro Chile S.A., debía, una vez recibida la carta de instrucción de parte de la recurrente, procesar la información sobre los equipos requeridos y emitir órdenes de compra a los proveedores extranjeros, suscribir mensualmente los TCP's y luego emitir la factura de arrendamiento; así como también debía asumir sus obligaciones pactadas en virtud del contrato de arrendamiento, como aquellas señaladas en las cláusulas quinta y vigésima del citado contrato, en los términos indicados líneas arriba.

Que efectivamente, no contaba con un local propio o alquilado para ejercer sus actividades, advirtiéndose que su domicilio era el mismo que el domicilio de Claro Chile S.A., empresa del mismo grupo económico, con quien incluso compartía la misma plataforma bancaria , y quien posteriormente la absorbió. Asimismo, la citada empresa tampoco contaba con almacenes o depósitos que le hayan permitido el desarrollo de su actividad económica relacionada al arriendo de equipos, de lo que se colige que de hecho, no tuvo contacto directo con los equipos que le arrendaba a la recurrente, siendo que los mismos, eran enviados por los proveedores directamente a Perú.

Que el número de trabajadores durante los ejercicios 2010 y 2011, tampoco sustenta la capacidad operativa necesaria para atender todas las labores vinculadas a las obligaciones y responsabilidades asumidas en el contrato de arrendamiento de equipos, así como las funciones administrativas, contables, tributarias, entre otras, inherentes a la empresa teniendo en cuenta que la mencionada empresa acreditó que contaba únicamente con un trabajador en los citados ejercicios, el mismo que habría sido el encargado de gestionar el envío de todos los equipos desde el exterior hacia el Perú, y el que también habría sido responsable de atender las desconformidades expresadas por la recurrente, actividades que no se encuentran acreditadas en autos.

Que sin perjuicio de lo señalado en el considerando anterior, cabe considerar que si bien Claro Chile S.A. informó que habría tenido 3 trabajadores en el ejercicio 2011, no obstante, estas mismas personas eran a su vez personal de Claro Chile S.A., siendo que en ambas empresas tenían los mismos cargos (Sergio Aravena, como gerente general, Jocelyn Saez y Carolina Flores como analistas contables), y las mismas funciones (encargarse del arrendamiento de equipos), tal como se desprende de los documentos adjuntados a la Res. N° 41<sup>63</sup> (folios 134, 138 y 139 del Expediente N° 10496-2018).

Que todo lo anterior permite concluir que no contaba con una estructura organizacional con labores definidas, al carecer de personal y de inmuebles u otros activos para el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento de equipos, ni tampoco contaba con gastos operativos que permitan evidenciar que en Chile se llevaba a cabo tal negocio.

Como se indicó anteriormente, mediante escrito de 11 de julio de 2016, Claro Chile S.A. señaló que con , utilizaban en forma conjunta la plataforma del banco Citibank.

<sup>63</sup> Emitida por el SII de Chile, en atención a la solicitud de intercambio de información efectuada por la Administración mediante Oficio N° 686-2015-SUNAT/100000 (folio 145 del Expediente N° 10496-2018).



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

Que las circunstancias expuestas denotan que el propósito principal de la constitución de en Chile, y su interposición en el circuito comercial de suministro de equipos de telecomunicaciones a la recurrente, fue buscar un tratamiento tributario más favorable, a través de la aplicación de la tasa reducida de 15%, lo que se encuentra en contradicción con los objetivos y propósitos del CDI Perú - Chile.

Que por tanto, al no haberse acreditado que haya ejercido la actividad económica de arrendamiento en Chile conforme a lo antes descrito, que era su accionista mayoritario (

) 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 era una entidad que carecía de sustancia, y que por tanto, era una sociedad instrumental situada en Chile, cuya constitución en dicho país resultaba irrelevante en el contexto del circuito comercial que solía llevar a cabo la recurrente para proveerse de los equipos de telecomunicaciones de parte de proveedores extranjeros.

Que por consiguiente, no puede ser considerada beneficiario efectivo de la renta pagada por la recurrente, en los términos del numeral 2 del artículo 12 del CDI Perú - Chile, por lo que no corresponde en el caso concreto, la aplicación de la tasa límite del 15% respecto de la referida renta, siendo que en atención a lo establecido por el citado numeral 2, al no calificar como beneficiario efectivo, las citadas rentas también pueden estar sometidas a imposición en el Estado Contratante del que proceden (país de la fuente), y de acuerdo a su legislación interna.

Que en ese sentido, correspondía que las rentas pagadas por la recurrente a sean sometidas al Impuesto a la Renta previsto en la legislación peruana, por lo que 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%. En consecuencia, corresponde mantener el reparo acotado y confirmar las resoluciones apeladas en este extremo.

Que en relación al argumento de la recurrente en el sentido que si califica como beneficiario efectivo, debido a que cumple con los requisitos que la OCDE ha establecido para tales propósitos en el marco de los términos de su Modelo de Convenio, corresponde precisar que de acuerdo al análisis conjunto de los hechos y circunstancias acaecidos en el presente caso, se ha concluido que no puede ser calificada como beneficiario efectivo, al haberse verificado que carece de sustancia económica y operativa, y que más bien se trata de una empresa instrumental, que fue constituida en Chile a fin de beneficiarse de la tasa reducida que ofrece el artículo 12 del CDI Perú - Chile. Además, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, según los comentarios al artículo 12 del referido modelo de convenio, si el perceptor de los cánones (regalías) no tiene derecho a disponer y disfrutar de estos, no puede ser considerado beneficiario efectivo.

Que no resulta cierto lo señalado por la recurrente en cuanto a que la Administración se encuentra aplicando exclusivamente como fuente de derecho los términos de calificación de beneficiario efectivo que se encuentran contenidos en la Circular Nº 57 emitida por el SII de Chile; toda vez que, de la revisión realizada en autos, se aprecia que para efectos de sustentar el reparo acotado, la Administración ha efectuado un análisis de las características tanto de como de las operaciones realizadas, y ha acudido a diversas fuentes de interpretación, tales como la Convención de Viena, los

---

En particular, de las rentas obtenidas de la recurrente por el arrendamiento de equipos, pues como se indicó, dichas rentas eran inmediatamente destinadas a pagar las obligaciones de Como se aprecia del punto 2.3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº y del punto 1.2.3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folios 1694 a 1702/vuelta del Expediente Nº 11065-2018, y folios 612/vuelta a 619 del Expediente Nº 10496-2018).



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

comentarios al Modelo OCDE, jurisprudencia y doctrina, lo cual resulta válido, considerando sobretudo que el concepto de beneficiario efectivo, si bien está recogido en el CDI Perú – Chile, no se encuentra regulado en la legislación tributaria interna peruana.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que al momento de interpretar resulta válido que se pueda recurrir a legislación comparada<sup>67</sup>, siendo que este proceder no implica que se esté aplicando una norma de otro país para fundamentar la acotación; y como se advierte de las resoluciones de determinación impugnadas, la Administración se sustenta en el CDI Perú – Chile, y en la Ley del Impuesto a la Renta. Además de la revisión de la Circular N° 57<sup>68</sup> se advierte que el SII de Chile considera los comentarios al Modelo OCDE así como el "Informe sobre sociedades instrumentales" de la OCDE a efectos de explicar el sentido y alcance de la expresión "beneficiario efectivo".

Que asimismo, no existe una contradicción en la Administración sobre la aplicación de la Circular N° 57, pues contrariamente a lo señalado por la recurrente, ni en los valores ni en las resoluciones apeladas se señala que el reparo se sustenta o se basa en la citada circular, y el que la Administración haya podido compartir los criterios señalados en la mencionada circular, no invalida su actuación.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre que de los comentarios de la OCDE no se desprende lo sostenido por la Administración, cabe indicar que en los referidos comentarios se menciona que una sociedad instrumental no puede considerarse beneficiario efectivo, y si bien en dichos comentarios no se especifica qué criterios o consideraciones deben tenerse en cuenta en el análisis de las sociedades instrumentales, ello no implica que la Administración Tributaria (o este Tribunal), estén impedidos de darle un contenido, para lo cual es válido que se pueda recurrir, entre otros, a lo señalado por la OCDE, doctrina y jurisprudencia, 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.

Que en relación a la aplicación de los criterios contenidos en la jurisprudencia internacional citada por la recurrente, corresponde precisar que la referida jurisprudencia, entre otros elementos, también ha sido considerada en el análisis efectuado en la presente resolución, a fin de delimitar lo que se entiende por beneficiario efectivo en el marco de los Convenios Modelo OCDE; y además, en el caso de autos, se ha efectuado una interpretación considerando el contexto, y a la luz de los objetivos y propósitos del CDI Perú - Chile, evitándose que una sociedad que no es el beneficiario efectivo, pueda aprovecharse de los beneficios previstos en el artículo 12 del referido CDI.

Que cabe precisar que si bien la jurisprudencia citada en la presente resolución, así como la doctrina y criterios de la OCDE, aportan elementos para delimitar conceptualmente la figura del beneficiario efectivo, en el caso de autos, se ha efectuado un análisis integral teniendo en cuenta lo anterior así como todo lo actuado en los expedientes, considerando principalmente las características y circunstancias tanto de Arrendadora Móvil como de la operación de arrendamiento con la recurrente, lo que permitió a este Tribunal establecer que Arrendadora Móvil es una sociedad instrumental, y por ende, que no califica como beneficiario efectivo.

Que en ese sentido, la recurrente no puede pretender que se aplique lo resuelto en otros casos a su caso, pues se debe evaluar cada caso de manera particular, y considerando, entre otros aspectos, el contexto, los hechos y las circunstancias involucrados. Sin perjuicio de ello, cabe indicar que, siguiendo las sentencias de los casos Prévost y Velcro a las que alude la recurrente, en el caso bajo análisis, no se acredita el disfrute,

Tal como se advierte del punto 1.5 del Anexo N° 01 a los Resultados de los Requerimientos N° (folios 1562 a 1578 del Expediente N° 11065-2018, y folios 393 a 409 del Expediente N° 10496-2018).

<sup>67</sup> Así por ejemplo, el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina en el caso antes referido (Ver Nota a Pie 36), hizo referencia a la Circular N° 57 al efectuar su análisis.

<sup>68</sup> En el siguiente enlace puede accederse al texto completo de la Circular N° 57 del SII de Chile: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm>. Visto el 8 de julio de 2020.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

riesgo y control de las regalías que fueron pagadas por la recurrente, pues como se indicó, cuando recibía estas regalías, las destinaba inmediatamente a pagar a sus proveedores extranjeros o a su accionista mayoritario; y siguiendo la sentencia del caso Real Madrid, a la que también alude la recurrente, en el caso de autos también se ha llegado a la conclusión que no es beneficiario efectivo, en base a las pruebas (información y documentación) que obra en los expedientes, entre otros elementos.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente en el sentido que la Administración ha señalado que tiene ínfima capacidad para afrontar los riesgos derivados de sus obligaciones con sus proveedores extranjeros, en base a un ratio de carácter financiero, cabe indicar que carece de sustento. En efecto, si bien se consideraron ratios financieros, no obstante, solo fue parte de los elementos tomados en cuenta en el análisis de la Administración (así como en el análisis de la presente instancia), pues, todos los hechos y circunstancias descritos se engloban dentro del examen integral de lo acontecido en el caso de autos, no habiéndose realizado una ponderación aislada de los indicios encontrados<sup>69</sup>.

Que asimismo, el hecho que la Administración haya señalado que la utilización de ratios financieros es reconocida por la OCDE, haciendo referencia a un informe emitido por dicha entidad relacionado a la materia de precios de transferencia, no implica en modo alguno la invalidez de la utilización de dichos ratios como parte del análisis efectuado con el objetivo de establecer si era o no una sociedad instrumental, siendo que la intención de la Administración fue sostener que el uso de ratios financieros es aceptado a nivel internacional.

Que en cuanto al alegato de la recurrente sobre que no existen pruebas sobre un acto jurídico destinado a constituirse en garantía por parte de alguna empresa del Grupo América Móvil, y que la Administración presume que la sola mención de dicho grupo en el contrato suscrito entre el proveedor y Nokia supone una verdadera garantía del cumplimiento de las obligaciones respecto a terceros; cabe señalar que no resulta atendible, toda vez que lo analizado por la Administración en torno al referente de garantía respecto de las operaciones realizadas por frente a los proveedores fabricantes extranjeros, tiene como fin evidenciar que el hecho que estos proveedores hayan decidido contratar con no se debería a su capacidad operativa y/o financiera, sino al respaldo corporativo con el que contaba al pertenecer al Grupo siendo improbable e irrazonable que dichos proveedores hubieran decidido contratar con una empresa recién constituida y con un ínfimo patrimonio, si es que esta no contaba con un respaldo solvente que garantizara el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, lo que en los hechos se evidenció, con los préstamos que efectuó en favor de a fin que esta pueda cumplir con sus obligaciones de pago a los proveedores extranjeros. En ese sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre que existiría una contradicción entre lo señalado en la fiscalización y en las resoluciones apeladas, pues como se indicó, si bien no hubo una garantía expresa o formal por parte del grupo ello no significó que en los hechos no haya habido un respaldo por parte de dicho grupo.

Que cabe señalar que en este caso ha quedado acreditado el provecho que se buscaba a través de la aplicación de la tasa reducida establecida en el artículo 12 del CDI Perú - Chile, ventaja que beneficiaba al grupo empresarial al que pertenece la recurrente, al haberse determinado un límite en la retención (15%) que no correspondía, toda vez que no calificaba como beneficiario efectivo. En ese sentido, no resulta atendible lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no habría indicado quien sería el beneficiado, siendo que en todo caso, a fin que sea de aplicación la referida tasa

<sup>69</sup> La Resolución del Tribunal Fiscal N° 10942-3-2016, invocada por la recurrente en sus recursos de apelación, no resulta aplicable pues en el caso de autos no se está cuestionando si había o no necesidad de recurrir a un financiamiento.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

reducida correspondía que haya calificado como beneficiario efectivo, lo que no fue así, al haberse acreditado su calidad de sociedad instrumental<sup>70</sup>.

Que es del caso indicar que en las resoluciones apeladas (folios 1208, 1209/vuelta del Expediente N° 10496-2018 y 2389, 2390 del Expediente N° 11065-2018), la Administración efectuó un análisis del supuesto en el que la recurrente hubiese realizado directamente la operación de arrendamiento de equipos con su principal accionista y también principal accionista de domiciliada en México (país con el que Perú no tenía CDI vigente en los años 2010 y 2011), concluyendo que la renta que se habría abonado por tal concepto, habría estado sujeta a la retención de la tasa del 30%, que grava el pago de regalías a sujetos no domiciliados, conforme al inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que finalmente, el que la Administración haya explicado con gráficos la calificación como sociedad instrumental y haya indicado que el hecho de mantener ganancias acumuladas año a año no acredita que se haya ejercido algún poder de decisión respecto del destino de dichas utilidades, no implica que haya incluido motivos adicionales no señalados en la fiscalización, pues se observa que tanto en el ejercicio 2010 como en el ejercicio 2011 el reparo se sustenta en los mismos fundamentos, esto es, que

al ser una sociedad instrumental no califica como beneficiario efectivo, y que el hecho que la Administración haya expuesto argumentos adicionales en las resoluciones apeladas para fundamentar aún más su posición, no implica que haya modificado el reparo, o que haya variado el motivo de este.

Que debe tenerse en consideración que la posición de la Administración, en relación al hecho que al cierre de los ejercicios 2010 y 2011 mantuviera acumuladas sus utilidades en cuentas de patrimonio, es que ello de ningún modo acreditaba que dicha utilidades hayan sido reinvertidas o que fueran destinadas a tal fin, como tampoco acreditaba que se haya ejercido algún poder de decisión respecto a un destino distinto, como sería el caso en que se hubiera acordado, por ejemplo una capitalización total o parcial de aquellas, y que el hecho que no se hubiera acordado una distribución de utilidades a favor de los accionistas de en los mencionados ejercicios, no implicaba la pérdida ni la renuncia del derecho económico que le correspondía a estos. Por consiguiente, teniendo en cuenta la posición de la Administración en torno al citado argumento de la recurrente, no resultaba relevante la ponderación del Formulario N° 1884, que demostraría que no distribuyó dividendos por los ejercicios 2010 y 2011.

## Resoluciones de Multa N°

Que las anotadas resoluciones de multa, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vinculadas a la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos febrero y abril a diciembre de 2010, y enero a julio, setiembre, octubre y diciembre de 2011 (folios 1089 a 1108 del Expediente N° 10496-2018, y 2202 a 2222 del Expediente N° 11065-2018).

Que de acuerdo con la citada norma, constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no efectuar las retenciones o

<sup>70</sup> Al respecto, resulta pertinente citar a Vega Borrego quien señala que: "Como en toda planificación fiscal, el objetivo consiste en reducir la tributación global. Así, para que el desarrollo de este tipo de estructuras tenga sentido económico, no sólo es necesario reducir la tributación en el Estado de la fuente, sino también lograr que la tributación en el Estado de residencia de la sociedad instrumental sea nula o, al menos, muy reducida. Normalmente, el objetivo de las rentas percibidas no es permanecer en la sociedad intermedia o conductora, sino que se distribuirán hacia el Estado de residencia del titular original de la renta, o bien se acumularán en una entidad residente en una jurisdicción de baja tributación (sociedad base)".

Vega Borrego, Félix. La Clausulas de Limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición. Universidad Autónoma de Madrid Facultad de Derecho. Madrid, 2002. Pág. 49.



# Tribunal Fiscal

Nº 03306-9-2020

percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, tal infracción se sanciona con una multa equivalente a 50% del tributo no retenido.

Que como se aprecia del Anexo a dichas resoluciones de multa, estas se sustentan en el reparo relacionado a las retenciones del proveedor y teniendo en consideración que este reparo ha sido mantenido en la presente instancia, corresponde resolver en igual sentido respecto de las aludidas resoluciones de multa, y por tanto, se confirma las resoluciones apeladas en dicho extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la constancia de informe oral que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos tramitados en los Expedientes Nº 11065-2018 y 10496-2018.
2. **CONFIRMAR** las Resoluciones de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ de 13 y 28 de junio de 2018, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ  
VOCAL

Díaz Teodoro  
Secretario Relator (e)  
VA/DT/AR/mpe.

Si bien la Administración también efectuó un reparo relacionado al proveedor (el cual no ha sido controvertido por la recurrente), conforme se aprecia del Anexo Nº 3 a las resoluciones de determinación impugnadas y de las resoluciones apeladas (folios 1074 y 1210 del Expediente Nº 10496-2018, y folios 2188 y 2309 del Expediente Nº 11065-2018), la recurrente efectuó pagos por concepto de retenciones a dicho proveedor, pagos que se efectuaron en las declaraciones juradas originales, las cuales fueron posteriormente rectificadas, excluyendo dicho concepto.