



Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/10/2021
12:14:19 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

EXPEDIENTE N° : 7425-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de octubre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 26 de mayo de 2021 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

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; por cuanto no se siguió el procedimiento previsto en dicho código para la atribución de responsabilidad solidaria a su empresa, y haberse vulnerado su derecho de defensa y el principio de debido procedimiento administrativo al no permitirle el acceso total a la información que sustenta la acotación.

Que al respecto, indica que es indispensable que la obligación a cargo del contribuyente (el proveedor no domiciliado) sea preliminarmente determinada, según lo dispone el artículo 59 del Código Tributario, lo que no hizo la Administración en su caso, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6749-2-2006 relativa a la atribución de responsabilidad. Asimismo, sostiene que la Administración vulneró el derecho de defensa de _____ (proveedor no domiciliado), al habersele impedido desde el inicio de la fiscalización exponer sus respectivos descargos, ni acceder a la información y/o imputaciones que le permitan ejercer su derecho de prueba.

Que a su vez, anota que la Administración le impidió acceder a la totalidad de los documentos vinculados con el intercambio de información efectuado entre la SUNAT y el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile, lo que le causó indefensión y contraviene el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. Cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4289-2004-AA/TC, 6648-2006-HC/TC, 5085-2006-PA/TC y 8605-2005-AA/TC a fin de sustentar su posición, así como el caso Tribunal Constitucional vs. Perú resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3268-1-2016 y 4448-5-2009.

Que sostiene que no debe interpretarse el inciso h) del artículo 85 del Código Tributario de forma restrictiva, como lo hace la Administración para denegarle el acceso a la referida información, ni esta negativa puede ampararse en el artículo 26 del CDI Perú-Chile; y que la reserva tributaria no es absoluta, invocando el derecho de petición administrativa establecido en el artículo 117 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Añade que la referida denegatoria no contiene una debida motivación, por cuanto carece de

¹ Tal como se aprecia del recurso de apelación y alegatos, la recurrente solo cuestiona el reparo relacionado a las operaciones con el proveedor no domiciliado

² En adelante



Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/10/2021 10:50:51
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/10/2021 11:48:09
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/10/2021 10:57:48 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

fundamentos jurídicos válidos, y evidencia una afectación al principio del ejercicio legítimo del poder de la autoridad administrativa.

Que añade que el procedimiento de fiscalización y el intercambio de información no fue llevado dentro del marco legal, desconociendo la finalidad de aquel procedimiento, esto es, determinar las obligaciones tributarias de su empresa, por cuanto la SUNAT solo se enfocó en aspectos intrascendentes para determinar si su proveedor calificaba como beneficiario efectivo. Invoca a tal efecto la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y los principios de impulso de oficio y verdad material, así como la sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8716-10-2017.

Que considera que en el procedimiento de fiscalización, la Administración debió dirigirse a demostrar que su proveedor no domiciliado tenía un poder de disposición sobre las rentas pagadas, no obstante, solo dirigió sus acciones a determinar si aquel calificaba o no como “beneficiario efectivo”.

Que sostiene que su proveedor no domiciliado 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 CDI³ suscrito con Chile, toda vez que cumple con los requisitos que la OCDE⁴ 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 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 Menciona que la Administración incurre en error y nulidad al exigirle cumplir los requisitos establecidos en la referida circular, tomándola como fuente de interpretación de los alcances de las disposiciones del siendo además que de acuerdo al artículo 3 del citado CDI, 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. Asimismo, considera que el CDI Perú-Chile excluye de su alcance los fines anti elusivos, como alude la Administración; y cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 033-2004-AI/TC, 4168-2006-PA/TC, 1722-2013-PHC/TC, 2098-2010-PA/TC, así como el artículo 74 de la Constitución Política, la Declaración Universal sobre Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Que en tal sentido, considera que la Administración ha vulnerado los principios y derechos reconocidos en el Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo que al efectuar una aplicación incorrecta del concepto de “beneficiario efectivo”, la SUNAT condujo el procedimiento de fiscalización sin atender a su finalidad, lo que contraviene los principios de eficacia, debido procedimiento y predictibilidad (confianza legítima).

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, lo que no sucedió en su caso; precisa, que dicho razonamiento se refleja a nivel internacional en aplicación de diversos CDI Modelo OCDE, como en los casos

³ Convenio para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal.

⁴ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

⁵ En adelante,



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 del destino de sus ingresos producto de sus actividades comerciales, y en ningún momento transfirió, en el ejercicio de su discrecionalidad, parte de estos en favor de sus accionistas ni siquiera en forma de dividendo, en tanto sus Estados Financieros correspondientes al ejercicio gravable 2013 muestra que la utilidad determinada en dicho ejercicio 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 Arrendadora Móvil, por lo que puede verificar que al 31 de diciembre de 2013 la utilidad determinada ha sido reinvertida en la cuenta de “Resultados acumulados”.

Que indica que si bien su composición accionaria es similar a la de su proveedor, ello no es fundamento para calificar a este como una sociedad instrumental, en tanto que ni los comentarios al Modelo OCDE ni la jurisprudencia internacional consideran como elemento de decisión la composición accionaria de las empresas analizadas; y que es posible que una sociedad sea beneficiaria efectiva de regalías, pese a que sus accionistas son residentes en un tercer estado y esta sociedad acumule utilidades sin distribuir las.

Que refiere que no se encuentra probada la existencia de garantías o pagos efectuados por parte del Grupo América Móvil respecto de las obligaciones que su proveedor ha asumido, ni se ha identificado a la entidad que tendría la condición de “Beneficiario efectivo” que se benefició de las rentas pagadas, 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 en el cual se señala que su proveedor forma parte del y únicamente por ello 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. Asimismo, en la resolución apelada aquella se refiere al “beneficiario final” como sinónimo de “beneficiario efectivo”, lo que es incorrecto.

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, y precisa que su proveedor sí cuenta con un espacio físico en donde desarrolla sus actividades; asimismo, desestima lo alegado por la Administración en lo referido a la comisión pagada por una supuesta intermediación, por cuanto la relación con su proveedor fue establecida directamente.

Que sostiene que la Administración tiene una perspectiva sesgada y cuestiona las decisiones de negocio de su proveedor (Arrendadora Móvil), no obstante, es lógico y eficiente que los equipos objeto de arrendamiento sean destinados directamente del país del fabricante hacia el país del arrendatario (Perú), y que su proveedor viene operando con normalidad desde el año 2008 en cumplimiento de las disposiciones del ordenamiento jurídico chileno, lo que además responde a una economía de opción. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17929-3-2013 y 10942-3-2016 a fin de sustentar su posición, así como el principio de autonomía de la voluntad y el derecho de libertad de empresa, reconocido en el artículo 1354 del Código Civil y las sentencias recaídas en los Expedientes N° 2802-2005-PA/TC, 0032-2010-PI/TC, 1405-2010-PA/TC, 3075-2011-PA/TC y 3116-2009-PA/TC.

Que sostiene que en cualquier caso, la Administración ha efectuado una determinación incorrecta, toda vez que la calificación de arrendamiento de equipos como “regalías” es solo para la aplicación del CDI Perú-Chile, pero no reemplaza la definición en la norma doméstica, por lo tanto, aquella obvia la deducción de 20% establecida en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni aplica el inciso i) del artículo 56 de la mencionada ley; lo que resulta en una tasa efectiva de 24%.

Que adicionalmente, sostiene que incluso los pagos efectuados a su proveedor son susceptibles de ser calificados como “Beneficios empresariales” (artículo 7 del CDI Perú – Chile), según la recomendación del Consejo de la OCDE, por lo que solo estarían gravados en residencia (Chile), no obstante, su empresa aplicó el artículo 12 del CDI a fin de cumplir debidamente con sus obligaciones tributarias.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

Que finalmente, reitera los argumentos esgrimidos en instancia de reclamación los cuales son sustancialmente similares a los glosados anteriormente.

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 del ejercicio 2013, entre otro, reparó la tasa de retención por las operaciones con el proveedor no domiciliado al considerar que corresponde aplicar la tasa de retención del 30%, observando 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%; y que verificó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en cuanto a la jurisprudencia internacional invocada, la Administración refirió que el análisis realizado a las sentencias de los casos 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, incidió en que el análisis realizado sobre el beneficiario efectivo, en el caso particular de la sociedad instrumental, tomó en cuenta las características a considerar como disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades que dan origen a tales rentas, existencia de activos en el Estado donde se ha constituido, existencia de activos para llevar a cabo tales actividades, riesgos asumidos en relación con la renta recibida y capacidad funcional para desarrollar las actividades; así como las características económicas de la transacción o transacciones, como la existencia de impedimento legal o de hecho de trasladar las rentas a terceras personas, percepción de comisión o spread por parte de la entidad intermediaria por la transacción y constitución de garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad instrumental.

Que mediante escrito de alegatos agrega que en los hechos, la operatividad de suministro de los equipos se mantuvo después de celebrado el contrato de arrendamiento con el proveedor toda vez que aquellos eran enviados directamente por el fabricante del exterior a la recurrente ubicada en Perú, lo que constituye un indicio sobre la instrumentalización del mencionado proveedor; y que luego del análisis de las principales características del proveedor, se estableció que era una entidad que carecía de sustancia y, en consecuencia, constituía una sociedad instrumental con la única finalidad de beneficiarse de la tasa reducida de 15% prevista en el artículo 12 del CDI Perú-Chile, posición que ha sido confirmada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03306-9-2020 emitida a la recurrente por un reparo igual al de autos.

Que al respecto, mediante Carta N° SUNAT, de foja 898 y Requerimiento N° de fojas 856 a 859, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por Retenciones a No Domiciliados del Impuesto a la Renta correspondiente a los periodos de enero a diciembre del ejercicio 2013, producto del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

⁶ Sentencia denominada "Prévost Car Inc. V. The Queen, 2008 TCC 231 (Can LII) Between Prevost Car Inc., Appellant, 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 , 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.

⁷ Sentencia denominada "Dochet: 2007-1806 (IT) G Between Velcro Canada Inc., Appellant, 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.

⁸ Sentencia "Roj: SAN 3378/2006-ECLI : ES : AN : 2006.3378 de fecha 18.07.2006 y N° 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

N° 09260-4-2021

por la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, de fojas 1182 a 1218.

Que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los referidos valores fueron emitidos conforme a ley, no obstante, previamente cabe emitir pronunciamiento sobre las nulidades alegadas por la recurrente.

Nulidad

Que según lo antes expuesto, la recurrente sostiene que no se siguió el procedimiento previsto en el Código Tributario para la atribuirle responsabilidad solidaria como agente de retención.

Que al respecto, cabe señalar que de conformidad con el último párrafo del artículo 20-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

Que a su vez, el numeral 2 del artículo 18 del citado código prescribe que son responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

Que de otro lado, según lo establecido en el primer párrafo del artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, deberán retener y abonar el fisco con carácter definitivo los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de la citada ley.

Que en el caso de autos, se advierte que los valores impugnados fueron emitidos por la omisión de la recurrente en su calidad de agente de retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, habiendo la Administración cumplido con determinar las rentas de fuente peruana no retenidas que sustentan la responsabilidad solidaria materia de análisis, de lo cual se colige que aquella cumplió con determinar y atribuir la responsabilidad tributaria de la recurrente conforme a ley; por lo que la nulidad invocada en este extremo carece de sustento, no resultando aplicable al caso de autos la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6749-2-2006 referida a la responsabilidad atribuida a un titular-gerente.

Que asimismo, no resulta atendible el alegato de la recurrente según el cual previamente debe determinarse la obligación a cargo del contribuyente (proveedor no domiciliado), por cuanto los pagos realizados materia de análisis le generaron rentas de fuente peruana a dicho proveedor sujetas a retención y, por consiguiente, al determinar alguna omisión en dicho tributo la Administración se encuentra facultada a exigir la deuda directamente a la recurrente en su calidad de responsable solidario.

Que en el mismo sentido, no se advierte que la Administración haya vulnerado el derecho de defensa de la empresa (proveedor no domiciliado), al habersele impedido desde el inicio de la fiscalización exponer sus respectivos descargos y acceder a la información y/o imputaciones que le permitan ejercer su derecho de prueba; por cuanto la fiscalización materia de autos no fue iniciada a dicha empresa, sino a la recurrente en su calidad de responsable solidaria como agente de retención.

Que de otro lado, la recurrente indica que se ha vulnerado su derecho de defensa y el principio de debido procedimiento administrativo, por cuanto no se le permitió el acceso total a la información que sustenta la acotación, obtenida de la administración tributaria chilena.

Que al respecto, el artículo 85 del referido Código Tributario, establece que tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos,



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración Tributaria obtuvo información del proveedor no domiciliado (tercero) por intermedio del Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile, dicha información se encontraba protegida por la reserva tributaria antes glosada, motivo por el cual se encuentra arreglado a ley que solo se le comunicara a la recurrente las partes pertinentes de dicha información a fin de que ejerza su derecho de defensa, mas no la totalidad de la misma, como la recurrente pretende. Dicha conclusión no se ve enervada por lo establecido en el inciso h) del artículo 85 del Código Tributario, el cual establece una excepción a la reserva tributaria aplicable a la información reservada que se intercambie con las administraciones tributarias de otros países, en cumplimiento de convenios internacionales suscritos por Perú.

Que por consiguiente, no resulta atendible lo señalado en el sentido que la reserva tributaria no es absoluta, y que no acceder a toda la mencionada información le provocó a la recurrente un estado de indefensión, ni resulta amparable la contravención invocada al artículo 139 de la Constitución Política del Perú y la jurisprudencia citada por aquella, tal como las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4289-2004-AA/TC, 6648-2006-HC/TC, 5085-2006-PA/TC y 8605-2005-AA/TC, y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3268-1-2016 y 4448-5-2009.

Que adicionalmente, cabe señalar que contrario a lo señalado por la recurrente, el numeral 1 del artículo 26 del CDI Perú-Chile establece el carácter secreto de la información recibida por un estado contratante en virtud del intercambio de información regulado en dicho artículo; por lo que no resulta aplicable al caso de autos el derecho de petición establecido en el artículo 117 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, advirtiéndose que la Administración cumplió con exponer los motivos de dicha negativa, por lo que no es amparable la afectación al principio del ejercicio legítimo del poder de la autoridad administrativa.

Que finalmente, cabe señalar que de la revisión de los valores impugnados, se aprecia que fueron emitidos cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, 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 al procedimiento de fiscalización y los requerimientos y sus resultados, por lo que se encuentran debidamente motivados.

Que estando a lo expuesto, no corresponde amparar las nulidades invocadas por la recurrente.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° foja 1191, fue emitida por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de octubre de 2013, por el monto S/ 0,00, sin efectuarse reparo alguno por el citado concepto y período, conforme se aprecia de los anexos 1 y 2, de fojas 1185 y 1186, al mencionado valor, manteniéndose los importes declarados por la recurrente, por lo que al haberse emitido dicho valor para dar por concluido el procedimiento de fiscalización⁹, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁹ 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".



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 3 a las anotadas resoluciones de determinación, de fojas 1184 a 1186, se tiene que la Administración reparó, entre otro¹⁰, 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 periodos enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2013.

Que de conformidad con el artículo 6¹¹ del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso b) del artículo 9 de la citada ley establecía que se consideraba renta de fuente peruana, las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país; y que tratándose de regalías, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan 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° 27905¹² y Decreto Supremo N° 005-2003-RE¹³, 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 Patrimonio¹⁴.

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

¹⁰ Cabe señalar que si bien la Administración también efectuó un reparo por Retenciones de No Domiciliados por operaciones con el proveedor no domiciliado (Canadá), en el ejercicio 2013, dicho reparo no es cuestionado por la recurrente.

¹¹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1424.

¹² Publicada el 6 de enero de 2003.

¹³ Publicado el 17 de enero de 2003.

¹⁴ En adelante, Perú - Chile.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 N° 1 de los Requerimientos N° de fojas 809 a 814 y 856 a 859, la Administración solicitó a la recurrente que sustente motivadamente cada uno de los servicios declarados como "Otras Rentas" en el Formulario Virtual PDT 617 del ejercicio 2013, a los cuales se les había retenido con la tasa del 15%, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° foja 857. Asimismo, le requirió que presente información contable y tributaria correspondientes al Libro Diario, Libro Mayor y Registro de Compras.

Que en respuesta a dichos requerimientos, la recurrente presentó los escritos de fojas 844 a 852 y 891 a 892, señalando que celebró un contrato de arrendamiento internacional de equipos con empresa residente en Chile, y que de acuerdo con lo establecido por el artículo 12 del 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 la documentación solicitada por la Administración.

Que en el Anexo N° 1 de los Resultados de los Requerimiento N° de fojas 806 a 807 y 853 a 854, la Administración indicó que la recurrente presentó información sobre los servicios declarados como "Otras Rentas" en el Formulario Virtual PDT 617 del ejercicio 2013, a los cuales había retenido con la tasa de 15%; así como, el Libro Diario y Registro de Compras.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 387 a 412, 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 Perú - Chile, el cual considera regalías a las cantidades pagadas por el uso de equipos, como es el caso del arrendamiento de equipos.

Que en el citado requerimiento, 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 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) Arrendadora Móvil 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 la cual también forma parte del grupo económico América Móvil, cuyo control y dirección se realiza en México.
- (ii) Ninguno de los equipos que el proveedor no domiciliado registró en su Balance General a diciembre de 2013 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



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

- capacidad, teniendo en cuenta que su ratio capital/ingresos es de 0.11% para el año 2013, 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) comunicó que contaba únicamente con 1 trabajador para el año 2010, y para el 2011 señaló que había contratado 2 trabajadores adicionales, quienes tuvieron que realizar todas las funciones de la empresa, lo que resulta materialmente imposible, considerando la numerosa cantidad de equipos¹⁵ 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 y de hecho de trasladar las rentas hacia terceras personas no residentes en el Estado Contratante, sino en México, lo que significaba que cuando Arrendadora Móvil 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 2013, _____ obtiene como ratio de capital sobre proveedores extranjeros -0,30%, 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 en el ejercicio 2013 por las operaciones de arrendamiento de equipos: 0,40%, 10,22% y 3,42% en relación a los ingresos totales, 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 = 0,0012%).

Que conforme con lo expuesto, la Administración determinó omisiones en las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados del ejercicio 2013, 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 prevé 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, la recurrente presentó el escrito de 13 de diciembre de 2019, de fojas 256 a 326, en el 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 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

¹⁵ La Administración precisó que, durante el año 2013, entre otros, fueron materia de arrendamiento los equipos de los años 2008 a 2010, siendo la cantidad aproximada de equipos arrendados, la siguiente:

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



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 328 a 385, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó 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 el Requerimiento N° determinando, por ende, omisiones en la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados del ejercicio 2013, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 del aludido resultado de requerimiento, de foja 327.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° fojas 222 a 224, emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el ejercicio 2013, 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 el importe total de S/ 5 974 839,00, a fin que aquella realice sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 16 de setiembre de 2020, de fojas 93 a 150, en el que agregó que su proveedor no domiciliado Arrendadora Móvil 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° 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.

Que en el Resultado del Requerimiento N° de fojas 152 a 220, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que en el Resultado del Requerimiento N° describió los pasos que siguió para la aplicación de los criterios considerados para evaluar si el proveedor no domiciliado calificaba como beneficiario efectivo, 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 a efecto 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 teniendo en cuenta lo expuesto, la Administración mantuvo las observaciones por omisiones a la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados en el ejercicio 2013, por el importe total de S/ 5 974 839,00.

Que en el caso de autos se tiene que durante el ejercicio 2013, la recurrente (empresa residente en Perú), efectuó operaciones con su proveedor empresa constituida en Chile el 18 de julio de 2008, fojas 1545 a 1561, debiéndose indicar al respecto, que tanto la Administración como la recurrente



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

coinciden en que _____ es una empresa residente en Chile para efectos de la aplicación del CDI Perú - Chile¹⁶.

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, de fojas 1145 a 1158, 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”¹⁷, 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 al respecto cabe señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 3306-9-2020, ha emitido pronunciamiento con relación al reparo, cuya controversia es materia de autos, efectuado a la recurrente, respecto de Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero de 2010 a diciembre de 2011 y ha confirmado aquel, por las consideraciones que se exponen a continuación.

Que refiere que la citada figura de beneficiario efectivo no ha sido definida en el CDI Perú - Chile ni cuenta con una definición en la legislación tributaria interna¹⁸; 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 Tratados¹⁹, la misma que en su sección denominada “Interpretación de los Tratados”²⁰, 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ Ratificada por el Perú mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, y en vigor desde el 14 de octubre de 2000.

²⁰ Sección Tercera de la Parte III – Observancia, aplicación e interpretación de tratados.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 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 OCDE²¹, 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 receptor 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 a un residente de un Estado contratante que, sin tener la calidad de representante o de agente designado,

²¹ Versión 2017.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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”²², 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 desarrollo²³, se indica que el uso del término “beneficiario efectivo” pretende negar la reducción de la tasa impositiva del país fuente cuando los pagos son recibidos por un agente, representante o una sociedad pantalla, y el verdadero propietario no es residente, y que los comentarios de la OCDE mantienen la opinión que el concepto de beneficiario efectivo constituye una regla anti-abuso y debe ser determinado en sustancia. Agrega el citado manual que: “El propósito del concepto es asegurar que los beneficios del convenio sean recibidos solamente por los propietarios reales de los pagos correspondientes. El concepto está estrechamente relacionado con el requisito de que el destinatario del pago debe ser residente del otro país (...), y con las normas contra el uso indebido para prevenir el abuso de los convenios tributarios (“anti-treaty shopping rules”). Por lo tanto, se debe aplicar el concepto de beneficiario efectivo tomando en cuenta este contexto”.

²² 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.

²³ 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

N° 09260-4-2021

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”²⁴. (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”²⁵.

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 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

²⁴ 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.

²⁵ 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.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 Shopping²⁶. (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”²⁷.

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”²⁸.

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 califiquen como 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, 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”²⁹. (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 dispone³⁰.

²⁶ 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/15137239/Las_medidas_contra_el_treaty_shopping.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ Ramos, Jesús. *Op. Cit.*

³⁰ Puede verse la sentencia completa en el siguiente enlace:

<https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc231.html>. Visto el 7 de octubre de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

2015, de fojas 906 a 911, requirió a la Administración Tributaria de Chile (SII de Chile), información sobre el proveedor en el marco del CDI Perú - Chile³⁵.

Que mediante la Res. N° 44 de 24 de marzo de 2015, de fojas 1576 y 1577, el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile dio respuesta al Oficio N° SUNAT.

Que de la revisión de la información y documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento 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, de fojas 1145 a 1158, 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's³⁶ que se suscriben al amparo de lo dispuesto en dicho instrumento, los cuales serían utilizados por La Arrendataria en sus labores propias (cláusula segunda). Agrega esta cláusula que La Arrendataria deberá solicitar a La Arrendadora los equipos cuyo alquiler requiera, en cualquier oportunidad mediante la correspondiente Carta de Instrucción³⁷, siendo que una vez recibida dicha carta, La Arrendadora 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 de la fecha de suscripción del mismo, 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.

³⁵ 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".

³⁶ 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 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.

³⁷ 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

N° 09260-4-2021

- 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 Móvil:*

- Contrato de Provisión de Equipos, de fojas 1136 a 1144, suscrito el 5 de setiembre de 2008 entre ("El Vendedor")³⁸ 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 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 copia del cual se adjunta al mencionado contrato como Anexo "A". Además, se indica que el 13 de agosto de 2007, el referido fue cedido a favor de
- 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 sostendrían 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
- 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*

-
- Contrato de Suministro de Equipos, Licencia de Software y Prestación de Servicios para la Ampliación de una con Capacidades y Funcionalidades de fojas 1081 a 1135, suscrito el 30 de noviembre de 2005 entre y la recurrente³⁹, 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"⁴⁰, mediante el

³⁸ , a quien en el Contrato de Provisión se le identifica, en lo sucesivo, con las iniciales

³⁹ Contrato que conforma el "Anexo A" al Contrato de Provisión de Equipos, suscrito entre y antes descrito.

⁴⁰ Según el punto 1.23 de la cláusula primera del referido contrato, por "Red" se entiende a la red de telecomunicaciones con capacidad y funcionalidades ubicada en Perú, que sea propiedad de la recurrente y/o de cualquiera de sus filiales.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

- suministro de elementos del sistema⁴¹, expansiones y ejecución de los servicios⁴², 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 Distrito Federal, México.

(iv) Sobre

- De la escritura de constitución de de fojas 1545 a 1561, 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\$ 205,00⁴³), 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 figura 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%⁴⁴.
- Tanto como son empresas domiciliadas en México, que operan como subsidiarias de
- Los citados accionistas de de son también accionistas de la recurrente⁴⁶, advirtiéndose que ambas empresas tienen la siguiente composición accionaria:

Filiales	Sercotel S.A. de C.V. (México)	Amov IV S.A. de C.V. (México)
	99,00%	1,00%
	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, de fojas 1016, 1021, 1026, 1031, 1036, 1045, 1051, 1057, 1063, 1064, 1070, 1076, 1077, 1079 y 1080.
- Durante el ejercicio 2013, 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

⁴¹ Alude a los equipos y/o software suministrado por a la recurrente (punto 1.11 de la cláusula primera del citado contrato).

⁴² 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).

⁴³ Al tipo de cambio vigente a la fecha de constitución de (488.89 pesos chilenos). Fuente: <http://www.sii.cl/pagina/valores/dolar/dolar2008.htm>. Revisada el 7 de octubre de 2021.

⁴⁴ Fuente: <https://www.forbes.com.mx/subsidiaria-de-america-movil-se-escinde/>. Revisada el 7 de octubre de 2021.

⁴⁵ 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, 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 octubre de 2021.

⁴⁶ Tal como se advierte del Comprobante de Información Registrada de la recurrente, foja 1540.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

alquileres de algún local, además no posee gastos de bodegaje, almacenamiento ni distribución de los equipos utilizados en las operaciones de arrendamiento⁴⁷.

- 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, de fojas 926 a 961 y 1016 a 1076.
- Los equipos de telecomunicaciones arrendados a la recurrente eran los únicos activos fijos de durante el ejercicio 2013⁴⁹.
- 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 la fórmula establecida para obtener la retribución por el arrendamiento de equipos, Anexo 1 al contrato de arrendamiento mercantil internacional de equipos, foja 1570, y de las Tablas de Cuotas de Arriendo, de fojas 1562 a 1564 y 1566 a 1568.
- Según el Balance General al 31 de diciembre de 2013, y la información procesada de los Estados Financieros de los gastos incurridos en Chile representan, respecto de los ingresos obtenidos, los porcentajes siguientes, foja 1164:

Año 2013	
Tipo de Gasto	% Gastos respecto de Ingresos Totales
Operativos	0.40%
Tributarios y otros	10.22%
Financiero	3.42%
Total	14.04%

- Según el "Organigrama de la , foja 994, 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 el ejercicio 2013, de fojas 236 a 252, la Administración obtuvo ratios financieros⁵¹ 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, foja 1165:

Año 2013	Ratio
Capital/Ingresos	0.11%
Capital/Proveedores Extranjeros	-0.30%

- Los ingresos que recibió fueron destinados principalmente al pago de sus proveedores extranjeros esto es, hacia Estados distintos a Chile. En efecto, de las facturas emitidas por y de las cartolas emitidas por en donde se listan los movimientos de la Cuenta Bancaria N° de fojas 1012 a 1077, se aprecia que obtuvo ingresos provenientes de los pagos efectuados por su único cliente (la

⁴⁷ Según se informó en los Estados Financieros de fojas 236 a 252. Del Rubro "Activos No Corrientes" (Propiedades, Planta y Equipo) cotejado con la Nota 8, allí indicada, se advierte que solo figuran montos correspondientes a "Equipos de Red". Asimismo, dicha respuesta brinda mediante escrito de 11 de abril de 2017, donde responde a la notificación N° 339, de fojas 1160 a 1163.

⁴⁸ es una filial de la mexicana desde agosto del 2005, y es uno de los mayores operadores de

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

⁴⁹ Tal como se aprecia del Resultado de Requerimiento N° , de foja 404.

⁵⁰ Adjunto al escrito de 11 de julio de 2016, presentado por en respuesta a la Notificación N° remitida por el SII de Chile, foja 996 y 997.

⁵¹ 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.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

recurrente), así como de los préstamos efectuados por su accionista, siendo que dichos ingresos fueron destinados básicamente al pago de los referidos proveedores extranjeros.

De lo antes señalado se tiene que los pagos efectuados por [redacted] 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 [redacted]. Como se indicó, su accionista otorgaba préstamos a [redacted] los que le permitieron a esta cumplir con sus obligaciones de pago frente a los referidos proveedores.

- Conforme se aprecia de los Formularios 1884 – Declaración jurada anual sobre dividendos distribuidos correspondientes al ejercicio 2013, [redacted] no efectuó distribución de dividendos en favor de sus accionistas, de fojas 231 a 235.
- [redacted] absorbió a [redacted] según escritura pública de 30 de setiembre de 2014⁵².

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

- Mediante escrito de 13 de febrero de 2015, de fojas 921 a 924, 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 la documentación de los equipos de telecomunicaciones remitida a la recurrente por [redacted] y sus filiales, de la cual 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.
- De acuerdo a lo informado por [redacted] al SII de Chile, en el año 2010, tenía como único trabajador en planilla al señor [redacted] 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 [redacted] y las referidas a las cuentas por pagar a proveedores y tributarias. Asimismo, [redacted] informó que para el año 2011, [redacted] contó con tres trabajadores, conformados por un gerente general y dos analistas contables, sin embargo, solo adjuntó el certificado de sueldos y pensiones del año 2010 del gerente general, el señor [redacted].
- Mediante escrito de 11 de julio de 2016, [redacted] da respuesta a la Notificación N° [redacted] remitida por el SII de Chile, reconociendo, en el literal e) de dicho documento, que en el año 2010, la Cuenta Bancaria N° [redacted] en dólares americanos abierta en el [redacted] era de titularidad de [redacted] y que dicha sociedad, al igual que [redacted] formaban parte del grupo económico [redacted] por lo cual utilizaban en forma conjunta algunas plataformas tales como la citada cuenta del [redacted] en la que figura como cliente cuando el titular era Arrendadora Móvil, de fojas 996 y 997.

Que en base a la documentación e información anteriormente detallada respecto a los hechos y circunstancias del caso concreto, y conforme con la citada Resolución del Tribunal N° 3306-9-2020, 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

⁵² Conforme lo informado por el SII de Chile a través de la Res. N° 44, de fojas 1576 a 1577.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

Servicios para la Ampliación de una Red de Telecomunicaciones GSM/GPRS con Capacidad y Funcionalidades suscrito con el proveedor de fojas 1081 a 1135, o directamente del fabricante

Que no obstante, a partir del citado año 2008, como consecuencia de la constitución de en Chile, y la suscripción del Contrato de Arrendamiento Internacional de Equipos (entre la recurrente y y del Contrato de Provisión de Equipos (entre se modificó la forma en que la recurrente se proveía de los equipos, pues a partir de dichos contratos, Arrendadora Móvil era quien contractualmente adquiría los equipos directamente del proveedor 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 el año 2013 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 - Chile⁵³.

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, 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 mismo⁵⁴.

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 para empezar a proveerse, mediante un arrendamiento, a través de quien a su vez los adquiría 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, de fojas 1562 a 1568, se aprecia que el pago por el arrendamiento de equipo comprendía un concepto por "canon", y otro por "comisión".

Que ahora bien, conforme con la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 3306-9-2020, 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, más aún cuando conforme se aprecia de las cláusulas segunda y cuarta de dicho contrato, de fojas 1145 a

⁵³ En los Anexos N° 1, 2 y 3 a las resoluciones de determinación impugnadas, de fojas 1184 a 1186, se detallan los importes pagados por la recurrente a Arrendadora Móvil y las retenciones efectuadas.

⁵⁴ 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

N° 09260-4-2021

1158, 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 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\$ 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 a través de los referidos préstamos, fue quien en la práctica respondía financieramente por las obligaciones de lo cual explicaría el motivo por el cual toda notificación a se haga con copia a según se desprende del que sustenta el contrato de provisión de equipos suscrito entre de fojas 1136 a 1144.

Que adicionalmente, conforme con la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 3306-9-2020, los fondos obtenidos por 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 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 pertenecen a las empresas siendo la primera accionista de ambas al 99%, constituye un indicio más a ser tomado en cuenta para la evaluación de la calificación de como beneficiario efectivo de la renta proveniente de Perú. Así, las referidas empresas mexicanas se encuentran en la posibilidad de percibir las utilidades que pudiera obtener por la ejecución de sus operaciones comerciales, teniendo dichas rentas como destino final, de ser el caso, México.

Que si bien no distribuyó dividendos a sus accionistas en el ejercicio 2013, 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 – Utilidades Acumuladas Arrend. Internacional, es decir, se quedó en dicha cuenta, sin ser reinvertidas o capitalizadas para aumentar el patrimonio de siendo por tanto una utilidad pasible de distribución *a posteriori* a los accionistas. Además, como señala la Administración, el no haberse acordado la distribución de los



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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, 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 lo que se explicaría por el hecho que tiene el respaldo empresarial y económico del grupo al que pertenece respaldo que se evidencia, por ejemplo, de lo señalado en el acápite e) del rubro “Declaraciones” del citado contrato, en el que declara expresamente formar parte del grupo económico y corporativo denominado 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 América o cualquier otra empresa del referido grupo, respecto de las compras derivadas de dicho contrato.

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 aún, teniendo en cuenta que al momento de celebrar el contrato de provisión de equipos, por ejemplo con el proveedor 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 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 bancaria⁵⁶, 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 el ejercicio 2013, 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

⁵⁵ 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>. Revisada el 7 de octubre de 2020.

⁵⁶ Como se indicó anteriormente, mediante escrito de 11 de julio de 2016, señaló que con utilizaban en forma conjunta la plataforma del banco de foja 997.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

de gestionar el envío de todos los equipos desde el exterior hacia el Perú, y el que también habría sido responsable de atender las disconformidades expresadas por la recurrente, actividades que no se encuentran acreditadas en autos.

Que todo lo anterior permite concluir que [redacted] 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.

Que las circunstancias expuestas denotan que el propósito principal de la constitución de [redacted] 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 [redacted] haya ejercido la actividad económica de arrendamiento en Chile conforme a lo antes descrito, que era su accionista mayoritario [redacted] de 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 obtenidas⁵⁷, se tiene que [redacted] 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, [redacted] 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 [redacted] 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 [redacted] 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 el ejercicio 2013, 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 la resolución apelada en este extremo.

Que en relación al argumento de la recurrente en el sentido que [redacted] sí 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 la citada Resolución N° 3306-9-2020 ha señalado que de acuerdo al análisis conjunto de los hechos y circunstancias acaecidos en el presente caso, se ha concluido que [redacted] 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 asimismo señala 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 N° 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 [redacted] como de las operaciones

⁵⁷ 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



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

realizadas, y ha acudido a diversas fuentes de interpretación, tales como la Convención de Viena, los comentarios al Modelo OCDE, jurisprudencia y doctrina⁵⁸, 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 por consiguiente, carece de sustento la invocación de la recurrente a las sentencias recaídas en los Expedientes N° 033-2004-AI/TC, 4168-2006-PA/TC, 1722-2013-PHC/TC, 2098-2010-PA/TC, así como al artículo 74 de la Constitución Política, los principios y derechos reconocidos en el Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principios de eficacia, debido procedimiento y predictibilidad o confianza legítima, entre otros), la Declaración Universal sobre Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Asimismo, cabe señalar que de conformidad con la doctrina antes citada, en los propios CDIs suscritos por el Perú se han incluido cláusulas antielusivas, pudiéndose afirmar que similar finalidad tiene la inclusión de la referencia al beneficiario efectivo, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente en sentido contrario.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que al momento de interpretar resulta válido que se pueda recurrir a legislación comparada⁵⁹, 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° 57⁶⁰ 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

⁵⁸ Como se aprecia del punto 1.2.3 y 1.2.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 327 a 385.

⁵⁹ 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° al efectuar su análisis.

⁶⁰ En el siguiente enlace puede accederse al texto completo de la Circular N° del SII de Chile: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm>. Visto el 7 de octubre de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 [redacted] a las que alude la recurrente, en el caso bajo análisis, no se acredita el disfrute. riesgo v 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 [redacted] a la que también alude la recurrente, en el caso de autos también se ha llegado a la conclusión que [redacted] 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, tal como el lugar en que operaba el proveedor, no habiéndose realizado una ponderación aislada de los indicios encontrados⁶¹, análisis que no se ve enervado por el hecho que una sociedad pueda ser beneficiaria efectiva de regalías, pese a que sus accionistas son residentes en un tercer estado y esta sociedad acumule utilidades sin distribuirlas, como alude la recurrente.

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 [redacted] 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 respecto a que no existen pruebas sobre un acto jurídico destinado a constituirse en garantía por parte de alguna empresa del [redacted] y que la Administración presume que la sola mención de dicho grupo en el contrato suscrito entre el proveedor y [redacted] 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 [redacted] frente a los proveedores fabricantes extranjeros, tiene como fin evidenciar que el hecho que estos proveedores hayan decidido contratar con [redacted] no se debería a su capacidad operativa y/o financiera, sino al respaldo corporativo con el que contaba al pertenecer al [redacted] 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 [redacted] en favor de [redacted] 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 [redacted] 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%)

⁶¹ 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

N° 09260-4-2021

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 reducida correspondía que haya calificado como beneficiario efectivo, lo que no fue así, al haberse acreditado su calidad de sociedad instrumental⁶².

Que asimismo, cabe señalar que el hecho que la Administración en un extremo de la apelada se refiera al “beneficiario final” como sinónimo de “beneficiario efectivo”, no es óbice para verificar que aquella se refiere en realidad a la condición del proveedor no domiciliado como beneficiario efectivo a efecto de la aplicación del CDI Perú - Chile.

Que es del caso indicar que en la resolución apelada, de fojas 1799 a 1814, 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 el año 2013), 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 en cuanto al argumento según el cual la Administración cuestiona las decisiones de negocio de su proveedor no obstante, es lógico y eficiente que los equipos objeto de arrendamiento sean destinados directamente del país del fabricante hacia el país del arrendatario (Perú), y que su proveedor viene operando con normalidad desde el año 2008 en cumplimiento de las disposiciones del ordenamiento jurídico chileno, lo que además responde a una economía de opción; cabe señalar que de autos se advierte que la Administración ha probado documentariamente la calificación como sociedad instrumental de dicho proveedor, conclusión que se sustenta en un análisis integral de la mencionada figura según los hechos concretos del caso, conforme con lo señalado en la presente resolución, lo que incluyó el envío de forma directa de los equipos a Perú, entre otros aspectos, no advirtiéndose el cuestionamiento de decisiones empresariales o una contravención a su economía de opción, como alude la recurrente; por lo que no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17929-3-2013 y 10942-3-2016 citadas, ni la invocación al principio de autonomía de la voluntad y el derecho de libertad de empresa, reconocido en el artículo 1354 del Código Civil y las sentencias recaídas en los Expedientes N° 2802-2005-PA/TC, 0032-2010-PI/TC, 1405-2010-PA/TC, 3075-2011-PA/TC y 3116-2009-PA/TC.

Que debe tenerse en consideración que la posición de la Administración, en relación al hecho que al cierre del ejercicio 2013 mantuviera acumuladas sus utilidades en cuentas de patrimonio, de ningún modo acreditaba que dicha utilidades hayan sido reinvertidas o que fueran destinadas a tal fin, ni 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 el mencionado ejercicio, 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 el alegato referido a que no distribuyó dividendos por el ejercicio 2013.

Que en cuanto a que la Administración ha efectuado una determinación incorrecta, toda vez que la calificación de arrendamiento de equipos como “regalías” es solo para la aplicación del CDI Perú-Chile, pero no reemplaza la definición en la norma doméstica, por lo tanto, aquella obvia la deducción de 20%

⁶² 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

N° 09260-4-2021

establecida en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni aplica el inciso i) del artículo 56 de la mencionada ley, con lo cual se obtiene una tasa efectiva de 24%; cabe señalar que la operación de arrendamiento analizada es calificada como regalía por el artículo 12 del CDI Perú-Chile, el cual contiene el alcance del término “regalías” a efecto de aplicar dicho convenio, por lo que resulta arreglado a ley la tasa de 30% aplicada por la Administración.

Que en cuanto a que el procedimiento de fiscalización y el intercambio de información no fue llevado dentro del marco legal, desconociendo la finalidad de aquel procedimiento, esto es, determinar las obligaciones tributarias, por cuanto la SUNAT solo se enfocó en aspectos intrascendentes para determinar si el proveedor calificaba como beneficiario efectivo; cabe señalar que de autos se aprecia que la fiscalización y el intercambio de información fueron llevados a cabo conforme a ley por la Administración, siendo determinante para ello que esta analizara los aspectos esenciales que configuran la figura de Beneficiario efectivo del proveedor contrario a lo señalado por la recurrente, por lo que no resulta aplicable la Norma IV del Código Tributario y los principios de impulso de oficio y verdad material, así como la sentencia recaída en el Expediente N° 0090-2004-AA/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8716-10-2017 invocadas por aquella.

Que cabe señalar que al ser de aplicación al caso de autos lo establecido en el CDI Perú-Chile, no resulta atendible el argumento según el cual los pagos efectuados al proveedor son susceptibles de ser calificados como “Beneficios empresariales” (artículo 7 del CDI Perú – Chile), según la recomendación del Consejo de la OCDE.

Que finalmente cabe señalar que si bien la recurrente presentó ante esta instancia dos escritos adicionales el 6 y 15 de octubre de 2021, de fojas 1973 a 1999 y 2021 a 2001, se tiene que de conformidad con el artículo 150 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, tanto el apelante como la Administración pueden solicitar el uso de la palabra, agregando el referido artículo que las partes pueden presentar alegatos dentro de los 3 días posteriores a la realización del informe oral añadiendo que los escritos presentados con posterioridad solamente son evaluados si habiendo transcurrido 20 días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente. De exceder el plazo de 20 días hábiles o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se consideran para resolver los alegatos escritos presentados hasta los 5 días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.

Que conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° 1733-2021-EF/TF, de foja 1832, este se realizó el 30 de setiembre de 2021, por lo que a la fecha de emisión de la presente resolución no ha transcurrido el plazo de 20 días hábiles establecido en el artículo 150 del Código Tributario, por lo que los referidos escritos presentados con posterioridad a los 3 días de realizada la diligencia de informe oral no cumplen con la condición para ser meritados y, por consiguiente, en aplicación de lo dispuesto en el mencionado artículo 150, no corresponde considerar para resolver los escritos presentados el 6 y 15 de octubre de 2021.

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 Decretos Supremos N° 135-99-EF y 133-2013-EF, vinculadas a la Retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos enero a setiembre, noviembre y diciembre de 2013, de fojas 1183, 1189, 1193, 1196, 1199, 1202, 1205, 1208, 1211, 1214 y 1217.

Que de acuerdo con los citados códigos, 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 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 de los referidos códigos, tal infracción se sanciona con una multa equivalente a 50% del tributo no retenido.



Tribunal Fiscal

N° 09260-4-2021

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 la resolución apelada en dicho extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 1733-2021-EF/TF, de foja 1832.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 26 de mayo de 2021.

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

**FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE**

**IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL**

**SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL**

González Ponce
Secretario Relator (e)
FT/CN/VT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente