

## PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXIX / N° 1130

1

### TRIBUNAL FISCAL

#### Tribunal Fiscal N° 03701-9-2020

EXPEDIENTE N° : 9422-2019  
INTERESADO : XXXXXX  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 6 de agosto de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por XXXXXX, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° XXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXX de 28 de junio de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX, emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° XXXXXX a XXXXXX, giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

#### CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que efectuó el pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los meses de enero a diciembre de 2016 de acuerdo con el registro contable de las regalías facturadas por XXXXXX<sup>1</sup>, cumpliendo con pagar el monto equivalente a la retención (15%) en el mes de su registro contable, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que aduce que la Administración considera que, en aplicación del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, debió efectuar el pago del Impuesto a la Renta aplicando la tasa del 30%, toda vez que no contaba con el certificado de residencia en el momento en que se efectuó el registro contable, que acredite la residencia de XXXX durante los meses de enero a diciembre de 2016, para los efectos del artículo 12 del "Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio"<sup>2</sup>.

Que indica que tal decreto supremo condiciona la aplicación de los beneficios contemplados en los convenios para evitar la doble imposición, con la presentación del certificado de residencia, solo cuando acaezca el deber de retener el Impuesto a la Renta, lo que en su caso no se suscitó puesto que—en atención del segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta—registró contablemente el gasto por concepto de regalías de forma previa a su pago, por lo que únicamente tenía el deber formal de abonar el monto equivalente a la retención del impuesto, añadiendo que este supuesto no ha sido regulado en dicho decreto supremo, por lo que el certificado de residencia no debería considerarse exigible en la oportunidad de la provisión del gasto.

Que menciona que el certificado de residencia solo tiene efectos declarativos, que consiste en acreditar la

residencia del proveedor no domiciliado, y no constitutivos, para el acceso a los beneficios tributarios contemplados en el CDI Perú–Chile, por lo que solo constituye una prueba que podría ser merituada con otros medios de prueba aportados que permitan acreditar tal condición, como el acta de constitución de XXXX y el registro societario.

Que agrega que, en virtud del artículo 26 del CDI Perú–Chile, la Administración puede acudir a la asistencia administrativa mutua con Chile para efectos de verificar la residencia de XXXX, y que de no hacerlo se infringirían los principios de verdad material e impulso de oficio; y que, en todo caso, una norma reglamentaria como el Decreto Supremo N° 090-2008-EF no puede ser invocada para desconocer los beneficios del citado convenio, en aplicación del principio de jerarquía normativa recogido en el artículo 102 del Código Tributario.

Que por último señala que no ha cometido la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario que sanciona el incumplimiento del deber de retener, puesto que contabilizó el importe de la retribución a XXXX antes de encontrarse en posición de pago. Asimismo, sostiene que las resoluciones de multa vulneran el principio de tipicidad y por tanto, son ilegales, que no se ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción tipificada objeto de controversia, y que la Administración no ha utilizado el procedimiento administrativo sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Que mediante escrito de alegatos, agrega que; el supuesto contemplado en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula la obligación de abonar el monto equivalente a la retención del impuesto, fue incorporado mediante Ley N° 27034; por lo que dado que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF entró en vigencia con posterioridad, se tiene que si este hubiera pretendido referirse a ambos supuestos (retención y pago del monto equivalente a la retención), lo hubiera indicado en forma expresa. Agrega que no cabe restringir la probanza de la condición de residente con el certificado de residencia, sino que dicha condición puede ser acreditada con cualquier medio probatorio razonable, incluyendo el certificado de residencia obtenido con posterioridad a la fecha del registro contable.

Que por su parte, la Administración señala que al momento de determinar el monto equivalente a la retención por los periodos de enero a diciembre de 2016, la recurrente no contaba con los correspondientes certificados de residencia que acrediten que la empresa XXXX era residente de Chile durante los periodos acotados, por lo que debió efectuar el pago de tal importe sin considerar los beneficios contemplados en el CDI Perú–Chile, aplicando la tasa del 30% a que se refiere el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

<sup>1</sup> En adelante, XXXX.

<sup>2</sup> En adelante, el CDI Perú–Chile.

Que al respecto, de autos se tiene que mediante la Carta N° XXXXXX (folio 814) y el Requerimiento N° XXXXXX (folio 806), notificados el 25 de mayo de 2018 (folios 802 y 813), se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial<sup>3</sup> a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas a las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos de enero a diciembre de 2016.

Que como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX (folios 903 a 908) y las Resoluciones de Multa N° XXXXXX a XXXXXX (folios 895 a 900), por las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, y por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

#### **Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX**

Que como se advierte de los Anexos N° 1 a 3 a las citadas resoluciones de determinación (folios 901 y 902), la Administración efectuó el reparo a la tasa de retención aplicada a las rentas obtenidas por CMPC<sup>4</sup> por concepto de regalías, al considerar que no correspondía que la recurrente aplicara la tasa del 15%, sino la del 30%, en la determinación del monto equivalente a la retención, ya que al momento de contabilizar el gasto no contaba con el certificado de residencia para la aplicación de los beneficios del CDI Perú-Chile.

Que en base a ello, la Administración determinó una retención omitida en los períodos de enero a diciembre de 2016 de S/ 6 347 255,00, y citó como base legal, entre otros, el segundo párrafo del artículo 76 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>5</sup>, el Decreto Supremo N° 090-2008-EF y el CDI Perú-Chile.

Que de lo antes señalado se tiene que la materia en controversia en el caso de autos consiste en determinar cuál es la tasa de retención aplicable para determinar el monto equivalente a la retención, por las regalías que debía pagar la recurrente a su proveedor no domiciliado (XXXX). Esto es, si corresponde considerar los beneficios previstos en el CDI Perú-Chile, y por ende, se utilice la tasa de retención del 15%, según el artículo 12 del citado CDI; o si, por el contrario, no correspondía el aprovechamiento de tales beneficios y, por consiguiente, se aplicase la tasa de retención del 30%, según lo establecido en el inciso d) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta; siendo que para ello, debe establecerse si correspondía que la recurrente contase con el certificado de residencia, que acreditase la residencia en Chile de XXXX, al momento de contabilizar el gasto por concepto de regalías.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>6</sup>, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso b) del artículo 9 de la citada ley<sup>7</sup>, dispone que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera 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. Agrega este inciso que, tratándose de las 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 de acuerdo con el inciso d) del artículo 56 de la referida ley, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% en el caso de regalías.

Que según el inciso c) del artículo 71 de la mencionada ley, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el primer párrafo del artículo 76<sup>8</sup> de la anotada ley prevé que 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 misma ley, entre otros. El segundo párrafo<sup>9</sup> de este artículo agrega 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, deberán 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.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 39<sup>10</sup> del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF, establece que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta debían cumplir con abonar la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

Que de otro lado, mediante la Resolución Legislativa N° 27905<sup>11</sup> y el Decreto Supremo N° 005-2003-RE<sup>12</sup>, se aprobó y ratificó el CDI Perú-Chile<sup>13</sup>.

Que el primer párrafo del artículo 4 del CDI Perú-Chile señala que para los efectos del 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. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Que el artículo 12 del CDI Perú-Chile, relacionado a "Las Regalías", en sus párrafos 1, 2 y 3, indica lo siguiente:

*"1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

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

*3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las*

<sup>3</sup> En el que el elemento del tributo a fiscalizar fueron las retenciones a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana, y los aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar fueron la asistencia técnica y otras rentas.

<sup>4</sup> Empresa residente en la República de Chile.

<sup>5</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF. En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>6</sup> Según texto antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1424, publicado el 13 septiembre de 2018.

<sup>7</sup> Según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012.

<sup>8</sup> Según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1120.

<sup>9</sup> Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 agosto 2018.

<sup>10</sup> Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 337-2018-EF, publicado el 30 diciembre 2018.

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

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

<sup>13</sup> Dicho convenio entró en vigencia para ambos países el 23 de julio de 2003, de acuerdo con el comunicado emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 10 de diciembre de 2003.

*películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*<sup>14</sup>.

Que mediante el Decreto Supremo N° 090-2008-EF<sup>14</sup> se estableció la obligación de requerir la presentación del certificado de residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y la regulación de la emisión de los certificados de residencia en el Perú.

Que el artículo 2 del referido decreto supremo señala que el certificado de residencia emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI<sup>15</sup>, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI; y agrega este artículo que el agente de retención del Impuesto a la Renta por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, o en general, de cualquier impuesto al que sea aplicable el CDI, deberá sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI únicamente con el certificado de residencia entregado por el sujeto residente en ese Estado, el cual deberá ser emitido por la entidad competente de dicho Estado.

Que de autos se tiene que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° XXXXXX (folios 781 a 784), la Administración señaló que en virtud del contrato de licencia que mantenía la recurrente con XXXX<sup>16</sup>, aquella debió determinar el monto equivalente a la retención del Impuesto a la Renta en base a la tasa del 30%, sin considerar los beneficios contemplados en el CDI Perú-Chile, pues los certificados de residencia presentados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de la República de Chile el 25 de junio de 2018, es decir, con fecha posterior a las retenciones efectuadas por la recurrente, por lo que no existieron al momento de la retención. En ese sentido, la Administración estableció que la recurrente omitió efectuar la retención por cada uno de los meses del año 2016, por un importe total de S/ 6 347 252,99, pues aplicó la tasa del 15%, debiendo haber aplicado la tasa del 30%.

Que en atención a ello, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación probatoria pertinente, y con la base legal respectiva, la aplicación del CDI Perú-Chile en las retenciones efectuadas a XXXX por los servicios prestados por el ejercicio 2016.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito de 14 de agosto de 2018 (folios 757 a 769), en el que argumentó que se encontraba válidamente acreditado la calidad de residente chileno de XXXX por el ejercicio 2016, dado que de conformidad con el artículo 4 del CDI Perú-Chile, los beneficios contenidos en el mismo son aplicables a todos los residentes de ambos Estados y precisó que, para dicho efecto, la expresión "residente de un Estado Contratante" estaba referida a toda persona sujeta a imposición al mismo por razón de su domicilio, residencia, entre otros, sin establecerse requisito adicional para obtener la calidad de residente. Asimismo, indicó que el artículo 12 del CDI Perú-Chile no señalaba tampoco que el beneficiario efectivo (residente del otro Estado Contratante), debía cumplir con algún requisito adicional para que el impuesto exigido no exceda del 15% del importe bruto de las regalías, y menos aún se remitía a la legislación interna de cada Estado Contratante para que se regule la inclusión de requisitos adicionales.

Que agregó que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF solo podría tener por objeto dictar los preceptos para que se ejecute lo dispuesto en el propio CDI, más no modificarlo o incluir requisitos no establecidos, por lo que dicho decreto supremo excedía lo dispuesto en el CDI en la medida que contemplaba un requisito adicional. Indicó además, que si bien era razonable que el ordenamiento jurídico interno regule y disponga cuáles son los documentos que van a servir como medios probatorios válidos a efecto de acreditar una calificación o condición en determinado tiempo, no podía valerse de una formalidad como que el certificado de residencia

deba tener una fecha específica, cuando en su contenido claramente se indicaba a qué periodo estaba referido.

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXX (folios 770 a 778), la Administración señaló que en atención al numeral 1 del artículo 4 del CDI Perú-Chile, entendía como residente de la República de Chile a XXXX, pero para la aplicación de los beneficios de tal CDI, debía acreditarse la residencia, la cual estaba sujeta a lo que disponía el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF. Añadió que, los CDI no establecían los criterios o consideraciones fiscales que debían seguir las legislaciones internas para acreditar la residencia, por lo que los Estados Contratantes, como Perú, basaban su aplicación en sus respectivas normas internas, como se había establecido en el citado decreto supremo.

Que agregó que la recurrente realizó el pago de las regalías a XXXX en fechas posteriores a las de su contabilización como gasto o costo, pero en base al segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, pagó al fisco el monto equivalente a la retención en el mes de su contabilización (aplicando la tasa del 15%), por lo que sostuvo que para determinar las omisiones también aplicaba lo dispuesto en el citado segundo párrafo, considerando el mes de su contabilización. Así, detalló lo siguiente en los Cuadros N° 1 y 2 (folios 772 y 778/vuelta):

Período 2016 (PDT 617)	Mes de contabilización 2016	Base Imponible	Retención determinada (30%)	Retención efectuada (15%)
Enero	Enero	3 209 699,74	962 909,92	481 454,96
Febrero	Febrero	2 848 852,02	854 655,61	427 327,80
Marzo	Marzo	3 957 947,09	1 187 384,13	593 692,06
Abril	Abril	3 611 132,33	1 083 339,70	541 669,85
Mayo	Mayo	2 865 073,94	859 522,18	429 761,09
Junio	Junio	3 688 941,35	1 106 682,41	553 341,20
Julio	Julio	3 587 046,02	1 076 113,81	538 056,90
Agosto	Agosto	3 693 031,39	1 107 909,42	553 954,71
Setiembre	Setiembre	3 716 791,81	1 115 037,54	557 518,77
Octubre	Octubre	3 736 145,50	1 120 843,65	560 421,82
Noviembre	Noviembre	3 363 360,98	1 009 008,29	504 504,17
Diciembre	Diciembre	4 036 997,81	1 211 099,34	605 549,67
Total		42 315 019,98	12 694 505,99	6 347 253,00*

\* Estos mismos importes se consideran como omisión.

Que finalmente, la Administración refirió que no estaba en discusión la calidad de residente de XXXX en Chile sino su acreditación, y que en atención a lo antes señalado, mantenía la observación.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° XXXXXX (folios 755 y 756), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones sobre la observación acotada, debido a que esta no aplicó la tasa de retención del 30%, esto es, sin considerar los beneficios del CDI Perú-Chile, dado que no se presentó oportunamente el certificado de residencia de XXXX.

<sup>14</sup> Publicado el 4 de julio de 2008.

<sup>15</sup> Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria.

<sup>16</sup> Contrato de licencia de 1 de marzo de 2006, y adendas, mediante el cual CMPC otorga una licencia de uso de sus marcas en el Perú a la recurrente hasta el 1 de marzo de 2020, y por ello, esta última paga una regalía ascendente al 5% de las ventas netas mensuales de los productos que comercialice haciendo uso de las marcas licencias (folio 783/vuelta).

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 27 de setiembre de 2018 (folios 713 a 728), en donde señaló que las retribuciones pagadas a XXXX por los meses de enero a diciembre de 2016 calificaban como regalías para efectos del CDI Perú-Chile y, en consecuencia, correspondía que abone el importe equivalente a la retención aplicando una tasa del 15%. Indicó además que es errónea la posición de la Administración cuando refiere que correspondía aplicar la tasa del 30% por el solo hecho de no contar con un certificado de residencia, pues: i) una norma reglamentaria no podía desconocer los beneficios de un CDI; ii) el certificado de residencia solo tenía efectos declarativos, y solo constituía un medio de prueba que podría ser meritado de forma conjunta con otros medios de prueba; y, iii) no correspondía presentar el certificado de residencia dado que pagó un monto equivalente a la retención.

Que agregó que la obligación de acreditar la residencia fiscal para gozar de los beneficios del CDI aplicaba al supuesto regulado en el primer párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al supuesto de pago o acreditación de rentas de fuente peruana a favor de beneficiarios no domiciliados, lo cual no ocurría en el caso del segundo párrafo del mismo artículo, que regulaba el pago de un monto equivalente a la retención en la oportunidad del registro del gasto, supuesto que no se encontraba previsto en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF. En ese sentido, concluyó que al haber provisionado el gasto antes del pago efectivo de las regalías, le correspondió abonar el monto equivalente a la retención y no, en estricto, la retención en sí misma, por lo que el certificado de residencia no debía considerarse exigible por la Administración en dicha oportunidad, siendo que, de ser el caso, la residencia podía acreditarse con otros documentos probatorios como el acta de constitución en el Registro Societario en Chile.

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXX (folios 729 a 753), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente; no obstante, mantuvo su observación, en base a lo siguiente:

- No está en cuestionamiento la calificación de regalías por el servicio prestado por XXXX.
- La recurrente declaró la retención por cada mes, en el mes que contabilizó el gasto por las regalías, con la tasa del 15%, y realizó el pago del monto equivalente a la retención, en base al segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que el registro contable se efectuó antes del pago a XXXX.
- Si bien el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF señala que el certificado de residencia se presenta al momento de la retención, nada impide que dicha presentación se realice con anterioridad, esto es, al momento de la contabilización, pues es en este momento en que la recurrente se acogió a los beneficios del CDI Perú-Chile, al haber aplicado la tasa del 15%, y no la del 30%.
- De acuerdo al citado decreto supremo, el certificado de residencia es el documento con el cual se accederá a los beneficios establecidos en el CDI, por lo que su no presentación, al momento de la retención o en un momento anterior como es el caso de la contabilización, acarrea el no acogimiento a tales beneficios. En ese sentido, no evaluará otra documentación distinta al certificado de residencia.
- Los CDI no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir al residente, por lo que los Estados Contratantes se basan en sus normas internas, siendo que el referido decreto supremo establece la obligación de requerir la presentación del certificado de residencia para aplicar los beneficios de un CDI.
- No existe contradicción entre lo que señala el CDI y el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, pues este último regula la forma cómo se debe acreditar la residencia, mediante el certificado de residencia.
- La recurrente presentó varios certificados de residencia emitidos por el SII de Chile, siendo los períodos de certificación del 01/01/2016 al 31/12/2016; sin embargo, la fecha de emisión de dichos certificados es de junio de 2017 y junio de 2018. En ese sentido, los referidos certificados no son válidos para acogerse a los beneficios del CDI, ya que al momento de la contabilización por parte

de la recurrente de los gastos por regalías, no contaba con los mismos, pues es materialmente imposible que hayan existido en el año 2016.

Que de lo antes expuesto, se tiene que en virtud del contrato de licencia celebrado entre la recurrente y XXXX, esta última otorgó la licencia de sus marcas en favor de la primera, entre otros, durante los meses de enero a diciembre de 2016, para lo cual la recurrente debía cumplir con pagar regalías por cada mes. Al respecto, como sostiene tanto la recurrente como la Administración, en el caso de autos no está en discusión la calificación de dichos pagos como regalías, ni tampoco la calidad de beneficiario efectivo de XXXX, según lo previsto en el artículo 12 del CDI Perú - Chile, siendo que lo que la Administración cuestiona es el acogimiento a los beneficios de este CDI por no haber contado la recurrente con el certificado de residencia al momento del registro contable, amparándose en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

Que obra en autos los Certificados de Residencia N° XXXXXX, XXXXXX, XXXXXX, XXXXXX, XXXXXX a XXXXXX (folios 659 a 665 y 669 y 670), emitidos por la SII de Chile el 14 de junio de 2017, 7, 21 y 25 de junio de 2018, en donde se certifica que XXXX es (o ha sido) residente en Chile y que está (o ha estado) sujeto a impuestos en dicho país por el período comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre 2016, de acuerdo a la legislación tributaria chilena.

Que como se advierte del cuadro antes referido, la recurrente efectuó el registro contable del gasto por concepto de regalías en los meses de enero a diciembre de 2016, siendo que por estos períodos efectuó abonos al fisco del monto equivalente a la retención, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que los pagos a XXXX por las regalías se efectuaron en fechas posteriores al registro contable.

Que ahora bien, la recurrente efectuó el abono al fisco del monto equivalente a la retención aplicando una tasa del 15%, según lo previsto en el párrafo 2 del artículo 12 del CDI Perú-Chile. No obstante, dado que al momento del registro contable de las regalías (enero a diciembre de 2016), no se contaba con el certificado de residencia -pues estos fueron emitidos por el SII de Chile con fecha posterior a los períodos de enero a diciembre del ejercicio 2016-, la Administración desconoció los beneficios del CDI Perú-Chile, esto es, desconoció la aplicación de la tasa reducida del 15% prevista en su artículo 12.

Que por lo antes expuesto, procede determinar si en el supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde exigir que se cuente con el certificado de residencia al momento de contabilizar el gasto o costo a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en los CDIs.

Que sobre el particular se debe señalar que se han suscitados dos interpretaciones. Conforme a la primera interpretación, no corresponde exigir que se cuente con el certificado de residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI; mientras que conforme a la segunda interpretación, sí corresponde exigir que se cuente con tal certificado.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante el Acuerdo de Sala Plena N° 2020-10 de 22 de julio de 2020, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, según la cual: *"En el supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que no se produce una retención, no corresponde exigir que se cuente con el Certificado de Residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI", de acuerdo con los siguientes fundamentos:*

*"El inciso c) del artículo 71 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que son agentes de retención, entre otros, las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.*

El primer párrafo del artículo 76 de la citada ley señala que 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 refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso<sup>17</sup>.

El segundo párrafo del referido artículo 76 refiere 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, deberán 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. Agrega este párrafo que dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior<sup>18</sup>.

Por su parte, el inciso g) del artículo 39<sup>19</sup> del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF, publicado el 21 de enero de 2010, establecía que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del referido artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta debían cumplir con abonar la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

De otro lado, con la finalidad de enfrentar y resolver los problemas de doble imposición internacional, los Estados celebran convenios para regular esta situación (en adelante, CDI), los cuales contemplan reglas que se usarán para evitar o atenuar la doble imposición así como los mecanismos para que se produzca la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. En ese contexto internacional, el Perú ha celebrado CDI con Chile, Canadá, Brasil, Estados Unidos Mexicanos, Corea, Suiza y Portugal.

En relación con el ámbito de aplicación, como explica VILLAGRA, el artículo 1 de los modelos de CDI de la OCDE y de las Naciones Unidas, está referido al ámbito de aplicación subjetivo, estableciéndose al convenio es aplicable a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes<sup>20</sup>.

Ahora bien, mediante el uso de los CDI, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea sólo uno de ellos el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, esto es, que ambos recauden parte del impuesto total que debe pagar, pudiendo también establecerse límites a la imposición por parte de un Estado.

Así por ejemplo, en el artículo 12 del CDI celebrado entre Perú y Chile<sup>21</sup>, se regula lo referente a las regalías. Sus párrafos 1 y 2 establecen lo siguiente: “1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías”.

En tal sentido, se establece una tributación compartida entre ambos Estados, con lo cual, tanto el “Estado de Residencia” como el “Estado de la Fuente” pueden gravar. Sin embargo, el párrafo 2 del referido artículo establece un límite a la imposición del “Estado Fuente”, pues señala que el impuesto por parte de éste no puede exceder el 15% del importe bruto de las regalías, si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado Contratante (“Estado de Residencia”).

Siguiendo lo establecido en los párrafos 1 y 2 del artículo 12 del citado convenio, si por ejemplo, una empresa residente en Perú paga regalías a una empresa residente en Chile, Perú tiene derecho a gravar dichas regalías, y según lo previsto en el inciso d) del artículo 56 y en el inciso d) del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, la tasa aplicable a la empresa residente en Chile es del 30% sobre el importe bruto, por lo que esta sería en

principio la tasa aplicable. Sin embargo, por aplicación del párrafo 2 del referido convenio, Perú solo podría aplicar una tasa del 15% (considerando que la empresa residente en Chile es el beneficiario efectivo).

Ahora bien, dado que la aplicación del CDI en el ámbito subjetivo está condicionada a la calidad de residente, a fin de acreditar dicha calidad, mediante el Decreto Supremo N° 090-2008-EF<sup>22</sup> se establece la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia y se regula la emisión de los referidos certificados en el Perú.

El primer párrafo del artículo 2 del referido decreto supremo establece que el Certificado de Residencia emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI. En esa línea, y en cuanto a la finalidad de los Certificados de Residencia, VILLAGRA señala que: “el objetivo de los certificados se centra en el control en la aplicación directa del CDI, en tal sentido el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente de un país tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en otro Estado Contratante a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI”<sup>23</sup>.

Por su parte, el segundo párrafo de dicho artículo 2 señala que: “El agente de retención del Impuesto a la Renta por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, o en general, de cualquier impuesto al que sea aplicable el CDI, deberá sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI únicamente con el Certificado de Residencia entregado por el sujeto residente en ese Estado, el cual deberá ser emitido por la entidad competente de dicho Estado”. Añade el sexto párrafo del referido artículo que “Si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el CDI”.

Considerando el marco expuesto, corresponde determinar si en el supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>24</sup>, en el que no se produce una retención, corresponde exigir que se cuente con el Certificado de Residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI.

<sup>17</sup> Los artículos 54 y 56 de la Ley del Impuesto a la Renta establecen las tasas del Impuesto a la Renta aplicables a las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas, y a las personas jurídicas no domiciliadas, respectivamente.

<sup>18</sup> Texto del segundo párrafo, según modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, y vigente desde el 1 de enero de 2004.

Antes de dicha modificación, el texto del referido párrafo era el siguiente: “Los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior” (el cual fue incorporado por la Ley N° 27034, publicada el 31 de diciembre de 1998, y vigente desde el 1 de enero de 1999).

<sup>19</sup> Antes de la derogación dispuesta por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 337-2018-EF, publicado el 30 diciembre 2018, y vigente desde el 1 de enero de 2019.

<sup>20</sup> Al respecto, véase: VILLAGRA CAYAMANA, Renée, “Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, con énfasis en los convenios vigentes en el Perú” en: CDIs – Convenios para evitar la Doble Imposición, IFA, 2008, Lima, pp. 37 y ss. Puede consultarse en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316\\_01\\_manual\\_cdi.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316_01_manual_cdi.pdf)

<sup>21</sup> Aprobado mediante Resolución Legislativa N° 27905, y ratificado mediante el Decreto Supremo N° 005-2003-RE, y aplicable desde el 1 de enero de 2004.

<sup>22</sup> Publicado el 4 de julio de 2008.

<sup>23</sup> En este sentido, véase: VILLAGRA CAYAMANA, Renée, Op. Cit., p. 89.

<sup>24</sup> Cabe indicar que el indicado segundo párrafo fue derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 agosto 2018 vigente desde el 1 de enero de 2019, siendo que la materia analizada se circunscribe al período en el que dicho segundo párrafo estuvo vigente.

Al respecto, del texto del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta se aprecia que regula dos supuestos distintos:

1. En el primer párrafo regula el “momento en que se debe efectuar la retención” del impuesto por rentas de fuente peruana y su consiguiente abono al fisco, en los casos en que se “pague o acredite” rentas a beneficiarios no domiciliados. Así, debe efectuarse la retención cuando se paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, debiéndose abonar al fisco el impuesto retenido dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

2. En el segundo párrafo regula la “obligación de abonar al fisco el monto equivalente a la retención” en el mes en que se registre contablemente como gasto o costo la operación que genera la renta de fuente peruana, independientemente si se pagan o no las regalías o servicios a los beneficiarios no domiciliados, debiéndose abonar al fisco el monto equivalente a la retención dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual<sup>25</sup>.

Respecto al instituto de la retención, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>26</sup> se ha indicado que según VILLEGAS<sup>27</sup>, retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente un determinado importe en concepto de tributo y que el elemento común que caracteriza a los agentes de retención es que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibir y que tiene por consiguiente la posibilidad material de detraer la parte que corresponda al fisco en concepto de tributo.

De ello se tiene que lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo<sup>28</sup>.

De lo señalado se advierte que la figura de la retención es distinta a la obligación de abonar un importe equivalente a la retención, puesto que en este último supuesto no hay un contacto directo con una suma dineraria existente puesta a disposición de un tercero (beneficiario no domiciliado), dado que dicha obligación se genera por el solo hecho de haberse efectuado un registro contable (por haberse contabilizado como gasto o costo las regalías, o retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar). En ese sentido, en el supuesto del segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, el solo acto de efectuar un registro contable no convierte al sujeto que lo efectúa en un agente de retención.

Por lo tanto, el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta regula la obligación de los contribuyentes de abonar un monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto o costo la operación que genera la renta de fuente peruana, más no contempla un supuesto de retención de rentas de fuente peruana generadas por sujetos no domiciliados en el Perú.

Es preciso indicar que en este sentido se ha pronunciado este Tribunal en diversa jurisprudencia<sup>29</sup>, relacionada a la configuración de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario<sup>30</sup>, esto es, por no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley. Así, este Tribunal ha señalado que el hecho de no abonar al fisco el monto equivalente a la retención en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, no genera la referida infracción, pues “la obligación de abonar un importe equivalente a la retención no supone la obligación de efectuar retención alguna”, por lo que no se tiene la calidad de deudor tributario “al no haber actuado como agente de retención”.

Ahora bien, conforme con lo previsto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, la exigencia de contar con el Certificado de Residencia está prevista para el supuesto a que se refiere el primer párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, cuando se paguen o acrediten rentas a sujetos residentes en el otro Estado, supuesto en el que se genera la obligación

de retener. En efecto, conforme se señala expresamente en el segundo y sexto párrafos del citado artículo 2, el Certificado de Residencia debe ser presentado al agente de retención “al momento de la retención”, esto es, cuando este pague o acredite las rentas al beneficiario no domiciliado.

De la revisión del referido decreto supremo se aprecia que no se ha recogido disposición alguna respecto a los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que para acceder a la aplicación de los beneficios de un CDI, no podría exigirse el cumplimiento de una disposición no prevista en el citado decreto supremo, como es contar con el Certificado de Residencia al momento de contabilizar el gasto o costo.

Adicionalmente, se aprecia que en los considerandos del citado decreto supremo únicamente se recoge el texto del primer párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta. De igual manera, en la Exposición de Motivos del mencionado decreto supremo solo se alude al texto de dicho primer párrafo, no haciéndose referencia alguna al supuesto previsto en el segundo párrafo del anotado artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Cabe precisar que el texto del citado segundo párrafo fue incorporado a la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, esto es, varios años antes de que se emitiera el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por lo que si la finalidad de esta última norma era abarcar ambos supuestos, a fin de exigir que se cuente con el Certificado de Residencia en los dos casos, ello debió preverse expresamente, lo que no ocurrió.

En ese sentido, en la medida que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF no regula el supuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, no corresponde exigir al sujeto que contabiliza como gasto o costo las regalías, o retribución por servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, que tenga el Certificado de Residencia al momento en que efectúa dicho registro contable.

Debe tenerse en consideración que si se interpretase que debe contarse con el Certificado de Residencia al momento en que se efectúa el registro contable del gasto o costo, por lo que el sujeto domiciliado que efectúa dicho registro contable debe abonar el monto equivalente a la retención sin considerar los beneficios del CDI, esto es, en el ejemplo planteado, aplicando una tasa de 30% para calcular dicho monto, ello generaría el inicio de procedimientos de devolución de lo indebidamente abonado.

Al respecto, podría ocurrir que al momento de efectuar la retención (cuando se pague o acredite las rentas al beneficiario no domiciliado), el sujeto no domiciliado cumpla con presentar el respectivo Certificado de Residencia y que se apliquen los efectos del CDI, lo que en el ejemplo planteado implicará que se efectúe la retención aplicando una tasa del 15%. Sin embargo, ello significaría que ante una falta de previsión normativa, el sujeto pagador de las rentas asuma una carga económica y financiera que no le corresponde, pues se le exigiría que abone al fisco un importe equivalente a la retención sin considerar dichos beneficios (en el ejemplo, aplicando la tasa del 30%), pero que retenga al no domiciliado considerando los beneficios del CDI (en el ejemplo, aplicando la tasa del 15%). Esta situación obligaría al sujeto domiciliado pagador de las rentas a iniciar un procedimiento de devolución.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en consideración que el artículo 6 de la Resolución de

<sup>25</sup> En ese sentido se ha pronunciado este Tribunal en diversas resoluciones tales como las N° 04678-4-2013, 01867-8-2012, y 09075-1-2013 entre otras.

<sup>26</sup> Al respecto, véanse, entre otras, las Resoluciones N° 0505-4-2019, 10746-1-2018, 04105-5-2018, 03480-8-2018 y 02597-10-2018.

<sup>27</sup> Asimismo, véase: Análisis Tributario Vol. XV N° 171, abril 2002.

<sup>28</sup> Criterio establecido en diversas Resoluciones tales como las N° 05015-2-2003, 00850-8-2011 y 4077-4-2011.

<sup>29</sup> Tales como en las Resoluciones N° 06942-1-2002, 05020-4-2017, 02456-1-2018 y 05125-9-2018.

<sup>30</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

*Superintendencia N° 230-2008/SUNAT<sup>31</sup>, que regula el contenido del Certificado de Residencia, prevé como parte de dicho contenido el período por el que se solicita la certificación, siendo que en el Anexo de la citada resolución se muestra el modelo de solicitud, en el que se aprecia que al formularla debe indicarse que se solicita el mencionado certificado por un período comprendido entre dos fechas. De igual forma, por ejemplo, en el caso de Chile, conforme con los Anexos de la Circular N° 17<sup>32</sup> en los que se establece, entre otros, el modelo de solicitud y del Certificado de Residencia, se aprecia que al formularla debe indicarse el período tributario por el que se solicita la certificación, siendo que el Certificado de Residencia indica que para efectos del CDI la persona individualizada en dicho documento es (o ha sido) residente en Chile y que está (o ha estado) sujeta a impuestos en el país por un período comprendido entre dos fechas ahí indicadas.*

*De ello se interpreta que en ambos casos, al momento de efectuarse la solicitud, se solicita a la Administración Tributaria que certifique la calidad de residente por un período anterior a la fecha de presentación de dicha solicitud. Por consiguiente, no podría exigirse al no domiciliado que presente un Certificado de Residencia cuando se produzca el registro del gasto o costo, que haya sido emitido en dicho momento y que acredite que en ese mismo período tiene la calidad de residente. En efecto, independientemente de su fecha de emisión, tales certificados están referidos a un período anterior a la fecha de la solicitud.*

*Así, por ejemplo, si se tratase de un servicio prestado en el mes de mayo (mes del registro del gasto) que será pagado en octubre (mes de la retención), a fin de determinar la aplicación del CDI al momento de efectuar la retención, lo importante es comprobar si en el mes en que se prestó el servicio el sujeto tenía la calidad de residente. En tal sentido, en octubre, mes de pago del servicio, deberá presentarse el Certificado de Residencia que indique que el prestador era residente en el mes de mayo.*

*Cabe precisar que no exigir al sujeto que contabiliza el gasto o costo contar con el Certificado de Residencia al momento del registro contable, no implica que éste no deba sustentar el otorgamiento de los beneficios previstos en el CDI con el respectivo Certificado de Residencia, el cual deberá ser presentado por el beneficiario no domiciliado al momento de la retención. Al respecto, debe tenerse en consideración que el hecho que el Certificado de Residencia sea emitido por el otro Estado en una fecha posterior a la del registro contable del gasto o costo, no invalida la acreditación de la calidad de residente de ese Estado por el período que en él se señale<sup>33</sup>.*

*En tal sentido, si el sujeto que contabiliza como gasto o costo no puede sustentar posteriormente<sup>34</sup> el otorgamiento de los beneficios previstos en el CDI, por no contar con el respectivo Certificado de Residencia, corresponderá que la Administración Tributaria le exija el "monto equivalente a la retención" sin considerar dichos beneficios, más los correspondientes intereses moratorios.*

*Por lo expuesto, se concluye que en el supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que no se produce una retención, no corresponde exigir que se cuente con el Certificado de Residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI".*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2020-10, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264<sup>35</sup>.

Que estando a lo expuesto, dado que el reparo de la Administración se sustenta en que no correspondía aplicar la tasa del 15%, sino la del 30%, por no contarse con el certificado de residencia al momento de contabilizar

el gasto; no obstante, según el criterio antes señalado, tratándose del supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que no se produce una retención, no corresponde exigir que se cuente con el certificado de residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI; corresponde levantar el presente reparo, y en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo, y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas.

#### **Resoluciones de Multa N° XXXXXX a XXXXXX**

Que las Resoluciones de Multa N° XXXXXX a XXXXXX (folios 895 a 900), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que conforme con el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, constituye infracción, 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, y que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, tal infracción se sanciona con una multa equivalente a 50% del tributo no retenido.

Que en el Anexo a dichas resoluciones de multa (folio 894), se señala que estas se emitieron por no haberse efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta por las regalías pagadas a XXXX con la tasa del 30%, sin considerar los beneficios del CDI Perú-Chile, debido a que no se contaba con el certificado de residencia; y se precisa que la infracción se configuró en las fechas en que se realizaron las cancelaciones al proveedor no domiciliado. Asimismo, en dicho Anexo se señala que las mencionadas multas se sustentan en los Requerimientos N° XXXXXX y XXXXXX, y sus resultados, así como en las Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX.

31 Publicada el 13 de diciembre de 2008, que establece la forma, plazo y condiciones en que se emitirán los Certificados de Residencia para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria, y señala los Estados que cuentan con sistemas de verificación en línea con los cuales el Perú ha celebrado dichos convenios.

32 De 30 de marzo de 2004, que establece modelos de certificados de residencia y de situación tributaria en Chile para ser presentados en países con los cuales se mantiene convenio vigente para evitar la doble tributación como también a las demás administraciones tributarias y procedimiento para obtener y expedir estos documentos. La circular puede consultarse en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2004/circu17.htm>. Cabe indicar que posteriormente se aprobó la Circular N° 57 de 31 de octubre de 2005, que aprobó un nuevo procedimiento en línea para la obtención de dichos certificados.

33 Cabe precisar que el análisis efectuado no incluye los supuestos en los que se configure un abuso de alguno de los CDI celebrados por Perú.

34 Por ejemplo, durante el procedimiento de fiscalización que le inicie la Administración Tributaria.

35 El referido artículo 154 señala que:  
"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores-Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.  
De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.  
La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial. En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda".

Que de lo antes señalado se tiene que la Administración considera como fechas de infracción, cada una de las fechas en que la recurrente efectuó pagos a su proveedor XXXX, pues considera que en cada una de estas oportunidades la recurrente omitió efectuar las retenciones correspondientes, omisiones que corresponden a los mismos importes materia del reparo antes analizado. Esto es, la Administración sustenta las resoluciones de multa bajo análisis, precisamente en dicho reparo.

Que sin embargo, como se analizó precedentemente, el reparo efectuado por la Administración, y que se encuentra contenido en las Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX, se sustentó en que no correspondía que la recurrente haya aplicado la tasa del 15% sino la del 30% en la determinación del monto equivalente a la retención, ya que al momento de contabilizar el gasto no contaba con el certificado de residencia para la aplicación de los beneficios del CDI Perú-Chile.

Que en ese sentido, las resoluciones de multa emitidas carecen de sustento, pues consideran que la recurrente incurrió en la infracción por no haber efectuado las retenciones cuando pagó a XXXX, pese a que el reparo estuvo referido a que la recurrente no cumplió con abonar el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjo el registro contable. Debiendo tenerse en cuenta que, como se mencionó anteriormente, los pagos efectuados por la recurrente en favor de XXXX ocurrieron con posterioridad a los meses en que se realizó el registro contable.

Que por lo antes expuesto, y considerando que el mencionado reparo ha sido levantado en la presente instancia, corresponde revocar la resolución apelada también en este extremo y dejar sin efecto las referidas resoluciones de multa.

Que estando a lo resuelto, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos señalados por la recurrente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de las partes, conforme se observa de la Constancia del Informe Oral N° 2765-2019-EF/TF (folio 1114).

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

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXX de 28 de junio de 2019, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° XXXXXX a XXXXXX y las Resoluciones de Multa N° XXXXXX a XXXXXX.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

*"En el supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el que no se produce una retención, no corresponde exigir que se cuente con el Certificado de Residencia, a que se refiere el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, al momento de contabilizar el gasto o costo, a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI".*

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

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ  
VOCAL

Díaz Tenorio  
Secretario Relator (e)

J-1878327-1

**Editora Perú**

**YO ME QUEDO EN CASA  
POR MÍ, POR TI Y  
POR TODOS**

**EVITEMOS EL COVID-19**

**#QuédateEnCasa**

MANTÉNGASE INFORMADO A TRAVÉS  
DE NUESTROS MEDIOS DE COMUNICACIÓN



DIARIO OFICIAL DEL BICENTENARIO

**El Peruano**

[www.elperuano.pe](http://www.elperuano.pe)

**andina**  
AGENCIA PERUANA DE NOTICIAS

[www.andina.pe](http://www.andina.pe)

[www.editoraperu.com.pe](http://www.editoraperu.com.pe)