

Tribunal Fiscal

Nº 01361-8-2026

EXPEDIENTE N° : 5261-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de febrero de 2026

VISTA la apelación interpuesta por .¹, contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2021, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución del período marzo de 2020.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en cumplimiento del contrato de fletamento suscrito con la empresa domiciliada en el Perú , ésta prestó servicio privado de transporte de personas y carga pequeña entre las oficinas de dicha empresa y sus plataformas petrolíferas en las regiones Piura y Tumbes a través de un helicóptero principal y otro de reemplazo, el cual se desarrolló entre los meses de enero a marzo 2020, información que puede ser corroborada en los reportes de vuelos y resúmenes mensuales de vuelos adjuntos como parte del sustento de las solicitudes de devolución presentadas.

Que agrega que , al momento de efectuar el pago de las retribuciones por los servicios prestados el 19 de marzo, y el 17 y 30 de abril de dicho 2020, aplicó retenciones por concepto de Impuesto a la Renta de No Domiciliados en Perú, procediendo con su declaración y pago ante el fisco peruano, a pesar de que tales retribuciones no debían encontrarse gravadas en aplicación de lo dispuesto por el artículo 7 del CDI Perú - Brasil.

Que sobre el particular, explica que efectuó las anotadas retenciones debido a que no entregó oportunamente el Certificado de Residencia emitido por el Ministerio de Hacienda de Brasil que acreditase su condición como residente en dicho Estado, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF; no obstante, alega que una vez que cumplió con gestionar dicho documento, ésta se encontraba facultada a solicitar la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, siendo que en el presente caso el Certificado de Residencia fue emitido el 16 de abril de 2020, precisando el mismo que era contribuyente en Brasil entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2020; es decir, plazo durante el cual se prestaron los servicios y se efectuaron los pagos.

Que señala que la Administración, si bien declaró en la resolución apelada procedentes las solicitudes de devolución presentadas por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados retenido y pagado por vinculadas al período abril 2020 por los importes de S/ 827 789,32 y S/ 97 995,22, concluyó que los beneficios del CDI Perú – Brasil no eran aplicables en el caso de la retención efectuada por el período marzo 2020, no procediendo por tanto la devolución del importe de S/ 1 022 185,49, debido a que el Certificado de Residencia presentado habría sido emitido con posterioridad al pago y retención, lo cual resulta incorrecto.

¹ La recurrente es una sociedad constituida en la República Federativa de Brasil, quien otorgó poder a , para que la represente en el procedimiento de devolución de tributos de autos (fojas 404 a 405).



Tribunal Fiscal

Nº 01361-8-2026

Que en cuanto a la validez del Certificado de Residencia, indica que el tercer párrafo del artículo 27 del CDI Perú – Brasil establece que dicho documento es una formalidad que deben cumplir los residentes de un Estado Contratante (Brasil) para obtener los beneficios del CDI en el otro Estado Contratante (Perú), siendo que en esa misma línea se expresa el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, norma que reglamenta la aplicación de dichos certificados, donde queda evidenciado que éstos sirven a un sujeto para acreditar su condición de residente y se utiliza al momento en que un agente de retención efectúa el pago del precio (y debe cumplir o no con la retención) o al momento de solicitar la devolución de un tributo indebidamente retenido.

Que así también, manifiesta que el “período de tiempo cubierto por el certificado” es totalmente distinto al “plazo de vigencia del certificado”, puesto que éste último elemento fue añadido mediante el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, para que cualquier Certificado de Residencia emitido en el exterior no pueda ser usado luego de cuatro (4) meses desde su emisión, decisión interna del Poder Ejecutivo que busca limitar el tiempo durante el cual el contenido del Certificado de Residencia se considera cierto.

Que por su parte, la Administración señala que no procede la devolución del Impuesto a la Renta de No Domiciliados solicitada por la recurrente respecto del importe retenido y pagado por KAROON, en su calidad de agente de retención, vinculado al período marzo 2020 por el monto de S/ 1 022 185,49, dado que verificó que el pago fue realizado antes de la emisión del Certificado de Residencia, esto es, no existiendo dicho documento al momento de la cancelación de la retribución por los servicios prestados y de efectuada la retención, por lo que no correspondía aplicar los beneficios contenidos en el CDI Perú – Brasil de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF.²

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 92 del citado código, los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38 del anotado código indica que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que en cuanto a lo que debe entenderse por pago indebido o en exceso, se tiene que en aplicación del artículo 1267 del Código Civil, el pago indebido es aquel efectuado como consecuencia de errores de hecho y de derecho, conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05105-1-2008, entendiéndose por pago en exceso la parte que pasa más allá de la medida o regla, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, de modo que deberá interpretarse por pago en exceso a aquel que se efectuó por un monto mayor al que correspondía.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁴, prevé que el impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

² Adviértase que la Administración en la apelada señala que resulta de aplicación lo establecido en los artículos 3, 4 y 7 del CDI Perú – Brasil, en la medida que no se constituyó un establecimiento permanente, siendo que los beneficios empresariales previstos en el artículo 7° sólo serán gravables en el país de residencia de la empresa que obtiene el beneficio, precisando que los ingresos obtenidos por la recurrente no están sujetos a imposición en el Perú sino únicamente en su país de residencia, sin embargo, se debe cumplir con el certificado de residencia, lo que considera que no fue cumplido en el caso de autos.

³ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁴ Publicado el 8 de diciembre de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 01361-8-2026

Que según el inciso e) del artículo 9 de la mencionada ley, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole que se lleven a cabo en el territorio nacional.

Que el inciso j) del artículo 56 de la precitada ley, incorporado por la Ley N° 29645⁵, establece que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando una tasa de retención del 30% para las otras rentas.

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

Que por su parte, el artículo 76 de la aludida ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1120⁶, dispone 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, entre otros, el artículo 56 de la citada ley.

Que de otro lado, por la Resolución Legislativa N° 29233⁷ y el Decreto Supremo N° 019-2008-RE⁸, se aprobó y ratificó, respectivamente, el CDI Perú – Brasil⁹.

Que el párrafo 1 del artículo 7 del citado convenio, señala que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Que mediante Decreto Supremo N° 090-2008-EF¹⁰, se estableció la obligación de requerir la presentación del certificado de residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y se reguló la emisión de los Certificados de Residencia en el Perú.

Que el artículo 2 del citado decreto supremo dispone 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.

Que el segundo párrafo del mismo artículo indica 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 Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria (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 agrega el cuarto párrafo del aludido artículo que, para sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI, el certificado de residencia debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el período de tiempo que en él se señale.

Que el quinto párrafo del mencionado artículo señala que el certificado de residencia tendrá un plazo de vigencia de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor de vigencia.

⁵ Publicada el 31 de diciembre de 2010.

⁶ Publicado el 18 de julio de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.

⁷ Publicado el 22 de mayo de 2008.

⁸ Publicado el 6 de junio de 2008.

⁹ Aplicable desde el 1 de enero de 2010.

¹⁰ Publicado el 4 de julio de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 01361-8-2026

Que finalmente, el último párrafo del referido artículo prevé 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. En este supuesto, el sujeto residente de ese otro Estado podrá solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) El certificado de residencia que contiene la información señalada en el cuarto párrafo del presente artículo es el único documento que acreditará la condición de residente en el otro Estado por el período materia de devolución; el mismo que deberá adjuntarse a la solicitud de devolución.
- b) Si el Estado de donde es residente no tienen regulación respecto del certificado de residencia, se considerará como tal cualquier documento que emita la entidad competente, siempre que contenga la información señalada en el cuarto párrafo del presente artículo, por el período que es materia de devolución. El referido documento deberá adjuntarse a la solicitud de devolución.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03701-9-2020, citando el Acuerdo de Sala Plena N° 2020-10 de 22 de julio de 2020, señaló que 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, tal como se señala expresamente en el segundo y sexto párrafos del citado artículo 2, el cual dispone que el Certificado de Residencia debe ser presentado al agente retenedor "al momento de la retención"; es decir, cuando éste pague o acredite las rentas al beneficiario no domiciliado, agregando el colegiado, al momento de analizar el caso desarrollado en dicha resolución, que 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, dado que independientemente a su fecha de emisión, tales certificados están referidos a un período anterior a la fecha de solicitud.

Que en la citada resolución se señala, a título ilustrativo, que 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; por tanto, 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; en ese sentido, 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 aquel se señala.

Que al tenor de lo antes expuesto, este Tribunal en las Resoluciones N° 02829-9-2023 y 04157-1-2020 ha señalado que, a fin de determinar la aplicación de un 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 un Estado dado.

Que de otro lado, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04486-2-2009, 03981-1-2004, entre otras, en los casos de solicitudes de devolución de pagos en exceso, indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares, la Administración se encuentra facultada a verificar su existencia.

Que obra a fojas 298 a 318 la solicitud de devolución presentada por la recurrente mediante Formulario 4949 por el importe de S/ 1 022 185,00, consignando como código de tributo 3031 – "Impuesto a la Renta Tercera Categoría Cuenta Propia (Retención)" y como declaración jurada vinculada el PDT 617 – "Otras Retenciones" N° del período marzo 2020, alegando que, en atención a lo dispuesto por el párrafo 1 del artículo 7 del CDI Perú – Brasil, los beneficios empresariales que obtuvo producto de la prestación de servicios de fletamento realizados a favor de en el mes de enero 2020 no se encontraban gravados en Perú, sino en el país de residencia; es decir, en Brasil, por lo que no correspondía la retención del impuesto del 30% efectuada por la anotada empresa peruana como agente de retención, siendo que adjuntaba el Certificado de Residencia emitido por el Ministerio de Hacienda de Brasil el 16 de



Tribunal Fiscal

N° 01361-8-2026

abril de 2020, documento que acreditaba su condición de residente del 1 de enero al 30 de junio de dicho año, lo cual le permitía acceder a los beneficios del CDI Perú - Brasil al amparo de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

Que de autos se observa que la recurrente presentó recurso de reclamación contra la resolución ficta denegatoria relacionada con la solicitud de devolución previamente glosada, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 438 a 446), declaró infundada la reclamación e improcedente la solicitud de devolución en dicho extremo, al considerar la Administración que a la fecha de pago de la retribución por los servicios prestados por la recurrente a y retención del impuesto correspondiente, el Certificado de Residencia presentado como sustento no había sido aun emitido, por lo que no resultaba posible aplicar los beneficios del CDI Perú – Brasil.

Que cabe indicar que, en el presente caso, la recurrente reconoce que, en la fecha en que se efectuó la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados materia de autos, no contaba con el Certificado de Residencia que sustentara el otorgamiento de los beneficios previstos en el CDI Perú – Brasil, por lo que resultaba correcto que en aplicación del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF antes citado, la empresa peruana I, en su calidad de agente retenedor, efectuara la retención del referido impuesto sin considerar los beneficios contemplados en el citado CDI Perú – Brasil¹¹, tal como se produjo en el presente caso.

Que de autos se aprecia que la recurrente cuestiona la aplicación del último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF; es decir, que si con posterioridad a la retención efectuada por la empresa peruana habría cumplido con lo dispuesto por tal norma para la atención de sus solicitudes de devolución, al haber presentado el correspondiente Certificado de Residencia.

Que sobre el particular, el último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF antes glosado, contempla la posibilidad de que efectuada la retención sin considerar los beneficios del CDI (por no haberse presentado el Certificado de Residencia, como ocurrió en el presente caso), pueda solicitarse ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, siempre que se adjunte a la solicitud el mismo, el cual debe contener la información relativa a que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que se encuentre sujeto a impuestos en dicho Estado, por el periodo de tiempo que en éste se señale.

Que de autos se advierte que a fojas 3 a 5 la recurrente adjuntó a su solicitud de devolución el Certificado de Residencia emitido por el Ministerio de Hacienda de la República Federativa de Brasil el 16 de abril de 2020, en el cual certificó su condición de residente fiscal en Brasil de 1 de enero al 30 de junio de 2020, especificando que utilizaría dicho certificado a efectos de aplicar los beneficios del artículo 7 del CDI Perú – Brasil respecto de las rentas empresariales generadas producto de los servicios prestados a .

Que en ese sentido, atendiendo a lo antes expuesto se verifica en autos que la recurrente ha cumplido con adjuntar a su solicitud de devolución de pagos indebidos y/o en exceso el Certificado de Residencia que acredita su condición de residente en Brasil, apreciándose que en este último se consigna la información requerida según lo dispuesto en el último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por lo que le resulta de aplicación el CDI Perú – Brasil¹².

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo impugnado, a fin de que la Administración verifique el importe solicitado en devolución por parte de la recurrente, y, de ser el caso, proceda a efectuar la devolución solicitada.

Que respecto a lo señalado por la Administración en la resolución apelada acerca de que no procedería la devolución solicitada, por cuanto el Certificado de Residencia fue emitido con posterioridad a la fecha en que se efectuó el pago de la retribución y retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por parte de KAROON, por lo que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF no se produjo el acogimiento a los beneficios del CDI Perú – Brasil, cabe señalar que ello no resulta amparable, considerando que, conforme con el criterio esbozado por este Tribunal en la Resolución N° 04157-1-2020 previamente glosado, a fin de determinar la aplicación de un CDI al momento de efectuar la

¹¹ Similar pronunciamiento al contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02543-9-2021.

¹² En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 04157-1-2020.



Tribunal Fiscal

Nº 01361-8-2026

retención, lo importante es comprobar si en el mes en que se prestó el servicio el sujeto tenía la calidad de residente en un Estado dado, y que el último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF regula expresamente la posibilidad de que, efectuada la retención sin considerar los beneficios del CDI (por no haberse presentado oportunamente el Certificado de Residencia), pueda solicitarse ante la Administración Tributaria la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, siempre que se adjunte a la solicitud el Certificado de Residencia que contenga la información señalada en el cuarto párrafo del citado artículo 2, esto es, que consigne que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el período de tiempo que en él se señale, lo que, en el presente caso, ha sido cumplido por la recurrente tal como se ha señalado precedentemente. Criterio similar recogido en la Resolución N° 2829-9-2023.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Sarmiento Díaz e interviniendo como ponente la vocal Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2021, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

CERDEÑA STROMSDORFER
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
CS/RM/FD/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.