

## INFORME DE SALA PLENA

**TEMA: 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 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL.**

### **I. ANTECEDENTES DE LA ADOPCIÓN DEL ACUERDO DE SALA PLENA N° 2020-10 (22-07-2020)**

- Correo de fecha 21 de julio de 2020 mediante el que se convoca a los vocales a votación.
- Incidencias sobre la participación de los vocales en la votación: Vocal Vásquez Rosales (licencia a la fecha de la votación)
- Cantidad de folios del reporte del Sistema de Votación web: 8

### **II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

Con la finalidad de enfrentar y resolver los problemas de doble imposición internacional, los Estados celebran convenios para regular esta situación, los cuales contemplan reglas que se usarán para evitar o atenuar la doble imposición así como los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. En ese contexto, el Perú ha celebrado convenios para evitar la doble imposición con Chile, Canadá, Brasil, Estados Unidos Mexicanos, Corea, Suiza y Portugal. Al respecto, el ámbito de aplicación subjetivo de dichos convenios prevé su aplicación a las personas residentes de los Estados Contratantes.

A fin de acreditar dicha residencia, mediante el Decreto Supremo N° 090-2008-EF<sup>1</sup> se establece la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI), y se regula la emisión de los referidos certificados en el Perú.

El primer párrafo del 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, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI.

Por su parte, el segundo párrafo de dicho artículo 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”*.

De otro lado, 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, 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.

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

<sup>1</sup> Publicado el 4 de julio de 2008.

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<sup>2</sup>.

Ahora bien, corresponde determinar si 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, 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.

Así, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05934-5-2019 y 06252-5-2019 se ha considerado que sí se debe contar con el referido certificado al momento de registrar contablemente el gasto o costo. No obstante, cabe una segunda interpretación, en el sentido que no corresponde que se exija contar con el mencionado certificado al momento de contabilizar el gasto o costo (supuesto del segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta), pues ello no ha sido previsto en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

Considerando que la segunda interpretación implicaría un cambio de criterio, resulta pertinente llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según el cual:

*“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 a 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 contencioso-administrativa”.*

### **III. ANTEDECENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES**

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

### **IV. PROPUESTAS**

#### **4.1. MARCO NORMATIVO**

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

---

<sup>2</sup> Texto del segundo párrafo, antes de su derogatoria por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 agosto de 2018, y vigente desde el 1 de enero de 2019.

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>3</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>4</sup>.

Por su parte, el inciso g) del artículo 39<sup>5</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 que el convenio es aplicable a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes<sup>6</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 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>7</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

<sup>3</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>4</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>5</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>6</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>7</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.

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>8</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>9</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>10</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.

## 4.2 PROPUESTA 1

### DESCRIPCION:

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.

### FUNDAMENTO<sup>11</sup>:

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

<sup>8</sup> Publicado el 4 de julio de 2008.

<sup>9</sup> En este sentido, véase: VILLAGRA CAYAMANA, Renée, *Op. Cit.*, p. 89.

<sup>10</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.

<sup>11</sup> Forma parte del sustento el punto 4.1 anterior “Marco Normativo”.

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>12</sup>.

Respecto al instituto de la retención, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>13</sup> se ha indicado que según VILLEGAS<sup>14</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>15</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>16</sup>, relacionada a la configuración de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario<sup>17</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

<sup>12</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>13</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>14</sup> Asimismo, véase: Análisis Tributario Vol. XV N° 171, abril 2002.

<sup>15</sup> Criterio establecido en diversas Resoluciones tales como las N° 05015-2-2003, 00850-8-2011 y 4077-4-2011.

<sup>16</sup> Tales como en las Resoluciones N° 06942-1-2002, 05020-4-2017, 02456-1-2018 y 05125-9-2018.

<sup>17</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

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 implicaría 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 Superintendencia N° 230-2008/SUNAT<sup>18</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>19</sup> en los que se establece, entre otros, el modelo de solicitud y del Certificado de

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> 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.

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>20</sup>.

En tal sentido, si el sujeto que contabiliza como gasto o costo no puede sustentar posteriormente<sup>21</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.

#### **4.3 PROPUESTA 2**

##### **DESCRIPCIÓN**

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, 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.

##### **FUNDAMENTO<sup>22</sup>**

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

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> Por ejemplo, durante el procedimiento de fiscalización que le inicie la Administración Tributaria.

<sup>22</sup> Forma parte del sustento el punto 4.1 anterior “Marco Normativo”.

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>23</sup>.

Respecto al instituto de la retención, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal<sup>24</sup> se ha indicado que según VILLEGAS<sup>25</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.

En tal sentido, lo característico en una retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria que se pondrá a disposición de un tercero, lo que permite al agente de retención hacer el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo<sup>26</sup>.

Por consiguiente, 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).

Ahora bien, no obstante esta diferencia, no debe perderse de vista que en el caso del segundo párrafo del artículo 76 la obligación consiste en abonar un importe “equivalente a la retención”, esto es, al importe que en un futuro será retenido al beneficiario no domiciliado. En tal sentido, es importante determinar cuál debe ser el importe correcto a abonar, lo que en el supuesto analizado dependerá de si resulta aplicable o no el CDI. En efecto, la finalidad del segundo párrafo del artículo 76 es que se abone al fisco un importe que equivalga al que se retendría si se pagase o acreditase al no domiciliado al momento del registro contable, lo que, como ya se ha mencionado, depende de si resultan aplicables o no los beneficios del CDI, siendo que en el supuesto analizado, al momento de efectuarse el registro contable de la operación, no se cuenta con el Certificado de Residencia que acredite la calidad de residente en el otro Estado contratante del CDI.

Sobre el particular, si bien la celebración de los CDIs<sup>27</sup>, puede conllevar a que los Estados renuncien a gravar determinadas ganancias (acordando que solo uno de ellos efectúe el gravamen) o que acuerden una imposición compartida, esto es, que ambos recauden parte del impuesto total que se debe pagar, pudiendo también establecerse límites a la imposición por parte de un Estado, ello está condicionado al cumplimiento del ámbito de aplicación subjetivo del mismo CDI, el que resulta aplicable a los “residentes” de los Estados contratantes.

En tal sentido, en el supuesto analizado, a fin de establecer cuál será la retención y por consiguiente, el monto “equivalente a la retención” que debe abonarse al fisco conforme con el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, es pertinente determinar si la contraparte (sujeto no domiciliado) califica como “residente” del otro Estado contratante del CDI, y para ello, es necesario que presente el Certificado de Residencia correspondiente.

---

<sup>23</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>24</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>25</sup> Asimismo, véase: Análisis Tributario Vol. XV N° 171, abril 2002.

<sup>26</sup> Criterio establecido en diversas Resoluciones tales como las N° 05015-2-2003, 00850-8-2011 y 4077-4-2011.

<sup>27</sup> Que tiene por finalidad enfrentar y resolver problemas de doble imposición internacional y que se preste colaboración entre las Administraciones Tributarias para detectar casos de evasión fiscal.

En efecto, “*la necesidad de establecer un Certificado de Residencia resulta sumamente importante pues permitirá además que quienes pueden ser considerados como Agentes de Retención en el Estado de la Fuente sepan si deben o no practicar la retención o puedan disminuir la intensidad de la misma respecto de un RECDI<sup>28</sup> del Estado de la Residencia que ha generado rentas de fuente nacional en el Estado de la Fuente*”<sup>29</sup> siendo que dicho razonamiento es igualmente aplicable cuando un sujeto domiciliado debe cumplir con el deber de abonar al fisco el monto equivalente a la retención puesto que de lo contrario, estaría aplicándose el CDI en un supuesto en el que no hay seguridad de que la contraparte (sujeto no domiciliado) califica como residente del otro Estado contratante.

Así, en el ejemplo planteado, referido al pago de regalías, si el sujeto que registra el costo o gasto no cuenta con el Certificado de Residencia del no domiciliado, no tendrá certeza sobre si éste califica como residente del otro Estado contratante, y en tal sentido, corresponderá que abone al fisco un importe equivalente a una retención del 30% sobre el importe bruto de las regalías, de lo contrario, estaría aplicándose el beneficio del CDI sin que exista certeza sobre el cumplimiento del ámbito de aplicación subjetivo del convenio. En este caso, si al momento de efectuarse la retención se cuenta con el Certificado de Residencia respectivo, corresponderá que el sujeto domiciliado aplique los beneficios del CDI al calcular la retención y tendrá expedito su derecho a solicitar la devolución de lo abonado en exceso.

De otro lado, si no se contase con el Certificado de Residencia al momento de abonar el importe equivalente a la retención y se aplicasen los beneficios del CDI, calculándose dicho importe considerando una tasa del 15%, podría suceder que al momento de efectuarse la retención tampoco se cuente con dicho certificado, lo que implicaría retener aplicando una tasa del 30%. En este supuesto se aprecia que en su debido momento el sujeto domiciliado habría abonado una cantidad menor a la que correspondía por concepto de importe “equivalente a la retención”, lo que por su parte significa haber incumplido dicha obligación.

En efecto, si bien los sujetos no domiciliados tienen la obligación de presentar el Certificado de Residencia cuando debe hacerse la retención del Impuesto a la Renta, a fin de acceder a los beneficios que le otorgan los CDIs, ello no enerva que el sujeto domiciliado, al momento de registrar y hacer uso del costo o gasto, a fin de cumplir con su obligación de empozar al fisco el monto equivalente a la retención de acuerdo a dichos beneficios, se procure la entrega de parte del no domiciliado del Certificado de Residencia que le permita verificar tal condición. Si ello no se hiciese así, como se ha indicado anteriormente y se aprecia de los ejemplos planteados, se aplicaría el CDI en supuestos en los que no hay certeza sobre la calidad de residente del otro Estado contratante del sujeto no domiciliado.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en consideración que el artículo 6 de la Resolución de Superintendencia N° 230-2008/SUNAT<sup>30</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, sin establecer límite temporal<sup>31</sup>. 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 en el anotado modelo de solicitud debe indicarse el período tributario por el que se solicita la certificación, sin que tampoco se haya previsto un límite temporal, siendo que en el modelo de Certificado de Residencia se indica que para efectos del CDI la persona individualizada en dicho documento es (o ha sido) residente en

<sup>28</sup> Hace referencia a los residentes de los estados que celebran el CDI.

<sup>29</sup> Al respecto, véase: “Certificado de Residencia para aplicar CDI celebrados por el Perú” en: *Análisis Tributario*, N° 246, AELE, 2008, Lima, p. 16.

<sup>30</sup> 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.

<sup>31</sup> Al respecto, debe considerarse que conforme con el artículo 7 de la Resolución de Superintendencia N° 230-2008/SUNAT los Certificados de Residencia tienen una vigencia de 4 meses a partir de su entrega al contribuyente.

<sup>32</sup> 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.

Chile y que está (o ha estado) sujeta a impuestos en el país por un período comprendido entre dos fechas ahí indicadas, esto es, dicho período podría comprender la fecha del registro contable del gasto.

De ello se interpreta que en ambos casos, al momento de efectuarse la solicitud, se puede pedir a la Administración Tributaria que certifique la calidad de residente por un período que comprenda a la fecha del registro contable de la operación.

Por tanto, 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, 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.

## **V. PROPUESTAS A VOTAR**

### **PROPIUESTA 1**

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.

### **PROPIUESTA 2**

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, 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.

## ANEXO I ANTEDECENTES NORMATIVOS

### **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>33</sup>**

#### **“Artículo 4.- RESIDENTE**

*1. A los efectos de este 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 (...)”.*

#### **“Artículo 12.- REGALÍAS**

*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 (...)”.*

### **TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA (DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF)**

**“Artículo 56.-** *El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas:*

*(...)*

*d) Regalías: treinta por ciento (30%)*

*(...)”.*

**“Artículo 71.-** *Son agentes de retención:*

*(...)*

*c) Las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados (...)”.*

**“Artículo 76.-** *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 (...)”.*

*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. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior (...)”<sup>34</sup>.*

### **ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE REQUERIR LA PRESENTACIÓN DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA PARA APLICAR LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA**

<sup>33</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>34</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. Dicho segundo párrafo fue posteriormente derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 agosto 2018, y vigente desde el 1 de enero de 2019.

## **DOBLE IMPOSICIÓN Y REGULACIÓN DE LA EMISIÓN DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA EN EL PERÚ (DECRETO SUPREMO N° 090-2008-EF)**

### **“Artículo 2.- Certificado de Residencia emitido por un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI**

*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.*

*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.*

*Cuando la entidad competente para la emisión del Certificado de Residencia, posea un sistema de verificación en línea, el agente de retención deberá comprobar su autenticidad. Para tal efecto, la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, señalará los Estados con los cuales el Perú ha celebrado un CDI que cuenten con sistemas de verificación en línea.*

*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.*

*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.*

*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”.*

## ANEXO II

### ANTEDECENTES JURISPRUDENCIALES

#### RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL (RTF) EN LAS QUE SE HA CONSIDERADO QUE TRATÁNDOSE DEL SUPUESTO PREVISTO POR EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, DEBE CONTARSE CON EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA A FIN DE APLICAR BENEFICIOS DEL CDI<sup>35</sup>.

##### RTF N° 05934-5-2019 (27-06-2019)

*“Que corresponde destacar al respecto que ni la recurrente ni la Administración cuestionan que las rentas generadas por la empresa no domiciliada (...) constituyan rentas de fuente peruana y que se trataban de regalías, limitándose la controversia a determinar si la recurrente contaba con el certificado de residencia al momento de registrar como gasto las Facturas 73254 y 81100, giradas por dicha empresa, en cuyo caso correspondía que aplicara los beneficios establecidos en el Convenio y que efectuara la retención tomando en cuenta la tasa de 15% o que, al no contar con dicho documento, efectuara la retención tomando en cuenta la tasa general de 30% aplicable a este tipo de rentas.*

*Que de los Registros Contables N° (...), se aprecia que en los períodos abril, noviembre y diciembre de 2015, la recurrente registró como gasto los importes de S/ (...), respectivamente, por concepto de regalías a favor de la empresa no domiciliada (...), asimismo, se aprecia en autos que mediante Formularios 617 N° (...), presentados el 13 de mayo de 2015 y 22 de abril de 2016, aquella declaró y pagó las retenciones efectuadas a dicha empresa respecto de tales rentas por los importes de S/ (...) y S/ (...)<sup>36</sup>, esto es, aplicando la tasa del 15% prevista en el Convenio.*

*Que de la copia del Certificado de Residencia N° 79440 (...), presentada por la recurrente y correspondiente a la empresa no domiciliada (...), se aprecia fue emitido el 28 de octubre de 2015, es decir, con posterioridad al período en el que la recurrente registró como gasto la Factura N° 73254, girada por dicha empresa por concepto de regalías (abril de 2015), lo que acredita que aquella en el período en el que se registró dicha factura y, por tanto, nació la obligación de efectuar el pago del monto equivalente a la retención, no contaba con tal certificado.*

*Que asimismo, de la copia del Certificado de Residencia N° 99511 (foja 70), presentada por la recurrente y correspondiente a la empresa no domiciliada (...), se verifica que fue emitido el 3 de marzo de 2017, esto es, con posterioridad a los períodos en los que la recurrente registró como gasto la Factura N° 81100, girada por dicha empresa por concepto de regalías (noviembre y diciembre de 2015), lo que demuestra que en los períodos en los se registró tal factura y, por tanto, nació la obligación de efectuar el pago del monto equivalente a la retención, no contaba con dicho certificado.*

*Que al haberse verificado de la documentación que obra en autos que los anotados certificados fueron emitidos con posterioridad a los períodos en los que se registraron como gasto las Facturas N° 73254 y 81100 (abril, noviembre y diciembre de 2015) y, por tanto, nació la obligación de efectuar el pago de los montos equivalentes a éstas, la recurrente no podía aplicar la tasa de 15% prevista en el Convenio para las rentas provenientes de regalías, sino la tasa general de 30%.*

*Que en tal sentido, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada.*

*Que lo señalado por la recurrente respecto que el Certificado de Residencia N° 79440, al haber sido emitido el 28 de octubre de 2015, esto es, con anterioridad a los períodos noviembre y diciembre de 2015, se encontraba acreditado que la empresa no domiciliada (...) era residente en Chile en dichos períodos, por lo que correspondía que para efectos de determinar las retenciones respecto de tales rentas aplicara la tasa del 15% prevista en el Convenio, carece de sustento, pues de la revisión de la copia de del citado certificado (foja 71), se tiene que esté acreditado que aquella fue residente en Chile del 1 de enero al 31 de octubre del 2015, es decir, en períodos distintos a los meses de noviembre y diciembre de 2015, de otro lado, dicho certificado fue emitido*

<sup>35</sup> Énfasis agregados.

<sup>36</sup> “Cabe señalar que dicho importe corresponde a las retenciones de los períodos noviembre y diciembre de 2015, declaradas en marzo de 2016 (foja 21)”.

recién el 28 de octubre de 2015, por lo que para efecto del registro del mes de abril de 2015 este aún no existía, por lo tanto, la recurrente debió efectuar las retenciones con la tasa del 30%.

Que en cuanto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que la Administración interpretó erradamente el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, dado que resultaba inviable que el certificado se emitiera y entregase con anterioridad al nacimiento de la obligación de hacer el pago de los montos equivalentes a las retenciones y, al mismo tiempo que dicho documento comprendiera períodos posteriores a su emisión, pues la Administración extranjera validaba la condición de residente en dicho estado únicamente respecto de períodos anteriores y/o concurrentes con su solicitud de emisión; cabe señalar que conforme a lo previsto por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 009-2008-EF, de no contar con el Certificado de Residencia en los períodos en el que se registraron como gasto las Facturas N° 73254 y 81100, giradas por la empresa no domiciliada (...), aquella se encontraba en la obligación de efectuar las retenciones sin considerar los beneficios contemplados en el Convenio, esto es, a determinarlas aplicando la tasa general de 30%”.

#### **RTF N° 06252-5-2019 (09-07-2019)**

“Que en este punto conviene señalar que ni la recurrente ni la Administración cuestionan que las rentas generadas por la empresa no domiciliada (...) provengan de un servicio de asistencia técnica, limitándose la controversia a determinar si para la aplicación de los beneficios establecidos en el Convenio, resultaba necesario contar con el Certificado de Residencia establecido en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, en el momento en que se registró como gasto las Facturas N° 00001 y 00002 giradas por dicha empresa. (...)

Que obran en autos las Facturas de Exportación N° 00001 y 00002, emitidas por (...) el 22 de febrero y 11 de junio de 2012 por el primer pago por avance de servicio y cancelación de servicio, según Subcontrato de Prestación de Servicios de desarrollo de Prospección Geofísica para la determinación de labores subterráneas y zonas cársticas de (...) por los importes de US\$ (...) y US\$ (...), respectivamente.

Que las citadas facturas fueron anotadas en el Libro Diario Simplificado de la recurrente de los meses de febrero y junio de 2012 por los importes S/ (...) y S/ (...), respectivamente (...). Asimismo, se advierte que mediante Formularios 617 N° 0750119173 y 0750137733 (...), presentados el 20 de marzo y 12 de julio de 2012, aquella declaró y pagó las retenciones efectuadas a dicha empresa.

Que en autos (...) obra copia del Certificado de Residencia en Chile para efectos de la aplicación de Convenio para Evitar la Doble Imposición N° 65908, en el que se observa que fue emitido el 6 de noviembre de 2014, esto es, con posterioridad a los períodos en los que se registraron como gasto las Facturas N° 00001 y 00002 (febrero y junio de 2012) y, por tanto, nació la obligación de efectuar el pago del monto de las retenciones, no siendo de aplicación el referido Convenio, sino las normas del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

(...) cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes no resulta de aplicación a la recurrente los alcances del Convenio de Doble Imposición suscrito entre las Repúblicas del Perú y Chile en la medida que no se acreditó en autos que la mencionada empresa tuviera la condición de residente en Chile al momento en que se registraron como gasto las facturas observadas por la Administración, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento”.

#### **RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL (RTF) REFERIDAS AL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 76 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.**

#### **RTF N° 05015-2-2003 (03-09-2003)**

“Que a título ilustrativo cabe señalar que si bien el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Supremo N° 054-99-EF señala que 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 el que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las regalías o servicios a los no domiciliados, dicho importe constituye sólo un abono, tal como lo señala el citado artículo, por cuanto la prestación objeto del mismo no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28° del Código Tributario, ni implica el pago por una retención, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06942-1-2002 del 29 de noviembre de 2002, entre otras”.

#### RTF N° 09075-1-2013 (04-06-2013)

“Que conforme con el artículo 76° de la anotada ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas 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°, los que establecen las alícuotas con las que están gravadas las rentas obtenidas por los sujetos no domiciliados, entre ellas, los que retribuyen los servicios prestados (30%).

Que el segundo párrafo del citado artículo señala que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, 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 si se paga o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior. (...)

Que al respecto el artículo 39° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del referido artículo 76° de la ley con no domiciliados, deberán 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 la interpretación de las normas antes reseñadas, se tiene que regulan dos aspectos tributarios distintos, como son: a) el momento en que se debe efectuar la retención del impuesto por rentas de fuente peruana y sus consiguiente abono al fisco, y b) la obligación de los contribuyentes de abonar al fisco un monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana, criterio que se encuentra acorde a lo señalado en la Resolución N° 00897-4-2008.

Que respecto del momento en que se debe efectuar la retención, las normas citadas establecen que ésta se debe efectuar cuando se paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, debiendo abonar al fisco con carácter definitivo el impuesto retenido dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que asimismo, las normas anotadas obligan a los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las retribuciones devengadas por servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar prestados por no domiciliados, a abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados, indicando que dicho registro se sustenta 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”<sup>37</sup>.

#### RTF N° 05020-4-2017 (13-06-2017)

“Que este Tribunal mediante la Resolución N° 03578-4-2011 ha dejado establecido que tratándose de regalías, “la obligación de abonar un importe equivalente a la retención no supone la obligación de efectuar retención alguna, en tanto no se hubiera efectuado el pago al no domiciliado, toda vez que se trata de obligaciones distintas, por un lado, la de abonar un monto equivalente a la retención al registrar contablemente el costo y, por otro, la de efectuar la retención”, pronunciándose en igual sentido la Resolución N° 9961-5-2016”.

#### RTF N° 05125-9-2018 (06-07-2018)

“Que en las Resoluciones N° 00897-4-2008 y 8808-3-2009 este Tribunal ha interpretado que para efecto de determinar la fecha de comisión de la infracción, debe tenerse en consideración el día en que se realizaron los pagos a las empresas no domiciliadas, toda vez que la obligación de retener el tributo nace con ocasión del pago o puesta a disposición de la retribución y no cuando se efectuó su contabilización; criterio aplicable tanto a la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 y numeral 4 del artículo 178 del Código Tributario.

<sup>37</sup> En similar sentido se han pronunciado las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04678-4-2013 y 01867-8-2012, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución N° 06942-1-2002 de 29 de noviembre de 2002 ha indicado que lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta “(...) no establece como obligación el declarar una suma equivalente a la retención a efectuarse por el Impuesto a la Renta de no domiciliados, sino tan sólo abonarla al fisco y atendiendo además a que la prestación objeto de tal abono no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28º del Código Tributario, ni implica el pago por una retención ni la realización de un acto gravado por parte de la recurrente que deba ser declarado, ni su omisión influye en la determinación de la obligación tributaria, pues en este caso no tiene la calidad de deudor tributario al no haber actuado como agente de retención, no se configuran los supuestos señalados en el párrafo precedente que supongan la comisión de dichas infracciones, por lo que las indicadas resoluciones de multa deben dejarse sin efecto”. Similar criterio ha sido recogido en sendas resoluciones, tales como las N° 3578-4-2011 y 18177-1-2011”.

**RTF N° 02456-1-2018 (26-03-2018)**

“Que en las Resoluciones N° 00897-4-2008 y 08808-3-2009, se ha establecido que la obligación de retener el tributo nace con ocasión del pago o puesta a disposición de la retribución a la empresa no domiciliada y no cuando se efectuó la contabilización de dicha retribución”.