

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



“Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nro.3701-9-2020: Jurisprudencia de observancia obligatoria sobre la exigibilidad de un Certificado de Residencia como requisito formal para la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile”.

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada  
que presenta:

Maricielo Rios Garcia

ASESOR:  
Alfonso Octavio Tapia Rojas

Lima, 2024

## Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 3701-9-2020: Jurisprudencia de observancia obligatoria sobre la exigibilidad de un Certificado de Residencia como requisito formal para la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile**", del autor(a) RIOS GARCIA, MARICIELO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 30%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 09/07/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 10 de julio del 2024

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma:
ORCID: <a href="https://orcid.org/0009-0004-5410-1330">https://orcid.org/0009-0004-5410-1330</a>	

## **RESUMEN**

El Tribunal Fiscal peruano, mediante la Resolución Nro. 03701-9-2020 recaída en el Expediente Nro. 9422-2019, ha declarado jurisprudencia de observancia obligatoria a la presente Resolución en tanto establece el criterio de la no exigibilidad del Certificado de Residencia para el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por el concepto de regalías.

En estricto, la Resolución resuelve la controversia señalando el tipo de tasa de retención a aplicar en conformidad con el requisito del Certificado de Residencia para el acceso del contribuyente a los beneficios del Convenio para evitar la doble Imposición suscrito entre la República de Perú y de Chile. No obstante, el Tribunal Fiscal no desarrolla un análisis respecto a la valoración de medios probatorios alternativos al Certificado de Residencia.

El presente informe tratará de abarcar las razones por las cuales se constituye el Certificado de Residencia como requisito exclusivo en nuestra normativa utilizando los métodos de interpretación y se evaluará su pertinencia reforzada con legislación comparada.

### **Palabras clave**

Exigibilidad del Certificado de Residencia, medio probatorios alternativos, Decreto Supremo Nro.090-2008-EF, Convenio para evitar la Doble Imposición, método de interpretación, jurisprudencia.

## **Abstract**

The Peruvian Tax Court, through Resolution No. 03701-9-2020, issued in Case No. 9422-2019, has established case law that this Resolution must be observed. With regard to the second paragraph of Article 76 of the Income Tax Law, the resolution establishes that a Certificate of Residence is not required for the withholding of income tax on royalties for non-domiciled persons.

In essence, the Resolution resolves the controversy by indicating the type of withholding rate to be applied in accordance with the requirement of the Certificate of Residence for the taxpayer to benefit from the Agreement to Avoid Double Taxation between the Republic of Peru and Chile. However, the Tax Court does not develop an analysis regarding the assessment of alternative evidentiary means to the Certificate of Residence.

The present report will endeavour to elucidate the rationale behind the Certificate of Residence being constituted as an exclusive requirement in our regulations, employing the methods of interpretation and evaluating its relevance, which is further reinforced by comparative legislation.

## **Keywords**

*Enforceability of the Certificate of Residence, alternative means of proof, Supreme Decree No. 090-2008-EF, Double Taxation Avoidance Agreement, method of interpretation, jurisprudence.*

## ÍNDICE

<b>PRINCIPALES DATOS DEL CASO</b>	4
<b>I. INTRODUCCIÓN</b>	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso	7
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES</b>	9
2.1 Antecedentes normativos del caso	9
2.2 Hechos relevantes del caso	10
<b>III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS</b>	12
3.1 Problema principal	12
3.2 Problemas secundarios	12
3.3 Problemas complementarios	12
<b>IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A</b>	13
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	13
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	15
<b>V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS</b>	17
<b>VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES</b>	31
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	32

## PRINCIPALES DATOS DEL CASO

<b>N° EXPEDIENTE</b>	Resolución del Tribunal Fiscal Nro.3701-9-2020
<b>ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO</b>	Derecho Tributario /Derecho
<b>IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES</b>	Casación Nro. 8380-2021 Lima Casación Nro. 22414-2021 Lima Resolución del Tribunal Fiscal Nro.5934-5-2019
<b>DEMANDANTE/DENUNCIANTE</b>	Contribuyente
<b>DEMANDADO/DENUNCIADO</b>	Administración tributaria
<b>INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL</b>	Instancia administrativa
<b>TERCEROS</b>	-
<b>OTROS</b>	-

## I. INTRODUCCIÓN

### 1.1 Justificación de la elección de la resolución

La presente resolución contiene una interesante discusión sobre la exigibilidad del Certificado de Residencia como requisito formal para la acreditación de la condición de residencia para efectos de acceder a los beneficios tributarios del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile (en adelante, el “CDI entre Perú y Chile”). Sobre el Certificado de Residencia, es conveniente afirmar que dicho medio probatorio constituye el mecanismo más específico para convalidar la residencia tratándose de un no domiciliado en un Estado contratante; no obstante, no debería constituirse como el único medio probatorio válidamente aceptable por parte de la Administración Tributaria.

En la resolución en cuestión, se hace referencia a un límite que presenta el contribuyente para acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile, toda vez que se intenta imponer el cobro del Impuesto a la Renta de no Domiciliado respecto de regalías con la tasa más alta sin valorar el beneficio tributario al cual puede acceder. Mejor dicho, el cálculo del monto a pagar por parte del contribuyente puede reducir su tasa desde un treinta por ciento (30%) hasta un quince por ciento (15%) del total si presenta el Certificado de Residencia y, con ello, su acceso al CDI entre Perú y Chile.

Al respecto, cabe precisar que, al enmarcarnos en el artículo 76 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>1</sup> (en adelante, la “LIR”) la cual regula y no regula -en su integridad- la obligación de la presentación del Certificado de Residencia en el caso de regalías, la misma cuenta con dos supuestos. El primer supuesto refiere a la disposición dineraria y, por tanto, el pago efectivo de la retención al fisco por parte del agente de retención; en cambio, el segundo supuesto precisa el registro contable de la retención y estipula que el pago se realiza a posteriori por el monto equivalente a la retención. En otras palabras, el segundo supuesto se posiciona en la situación en la cual no hay dinero al

---

<sup>1</sup> Aprobado por el Decreto Supremo N°.179-2004-EF.

momento de efectuar el registro contable de la retención, más su pago se realiza en un momento posterior.

Habiendo explicado el contenido del artículo 76 de la LIR, se debe entender entonces que, conforme al Decreto Supremo N°.090-2008-EF, éste último supuesto no exige expresamente el Certificado de Residencia como requisito cuando no se cuenta con la disposición dineraria al momento de efectuar el pago de la retención, a diferencia del primer supuesto que sí se encuentra normado su exigibilidad en la misma Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, el Tribunal Fiscal a través de la presente Resolución establece que este segundo supuesto también será regido por la exigibilidad del Certificado de Residencia.

En razón de ello, elaboro el informe jurídico respecto de la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal, resultaría el mecanismo para establecer una motivada fundamentación sobre la pertinencia del Certificado de Residencia, priorizando la razonabilidad en la valoración de medios probatorios distintos a los exigidos por norma y que cumplen juntamente con acreditar la residencia a efectos de permitir que se acceda a los beneficios tributarios sobre las regalías.

## 1.2 Presentación del caso

El presente caso desarrolla la disyuntiva sobre la necesidad de contar con un Certificado de Residencia a efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile sobre el Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto al concepto de regalías en el supuesto que se haya efectuado el registro contable y pagado conforme al monto equivalente a la retención -configurado en el segundo supuesto del artículo 76 de la LIR-. Sobre aquello, no se encuentra normativamente regulado dicha circunstancia fáctica.

De esta forma, se analiza la necesidad de la exigencia de un Certificado de Residencia en su aspecto formal para fines de tributar con la tasa más baja vía retención y, a su vez, la posibilidad de valorar otros medios probatorios que cumplan con acreditar la condición de residencia.

En esa misma línea, resulta importante tener en cuenta lo resuelto en la Casación N°.8380-2021, mediante la cual la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República analiza que, para efectos de acceder al CDI suscrito entre Perú y Brasil, no se requiere contar con un Certificado de Residencia. De la misma forma, resuelve la problemática respecto a la vulneración que genera la regulación del Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF hacia el mismo tratado CDI entre Perú y Brasil, preponderando a este último en razón de los principios de jerarquía normativa y el principio pacta sunt servanda.

En consecuencia, corresponde analizar y determinar si el Certificado de Residencia es el único medio probatorio que permite acreditar la condición de residencia de un sujeto no domiciliado ante la Administración Tributaria.

En ese sentido, el problema principal deviene de analizar la pertinencia del Certificado de Residencia para efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI suscrito entre Perú y Chile.

Mi postura sobre dicha disyuntiva reside en que la pertinencia del Certificado de Residencia se circunscribe en un aspecto meramente formal bajo la óptica de que debe priorizarse la razonabilidad en la valoración de medios probatorios alternativos que puedan aportar tanto el contribuyente como la parte de la Administración Tributaria -de oficio-, a fin de salvaguardar la correcta determinación de la obligación tributaria a la luz de los métodos de interpretación del derecho y los principios de verdad material e impulso de oficio.

En esa línea, los problemas secundarios que se despliegan son: i) determinar qué tipo de método de interpretación merece el Certificado de Residencia en el marco de la aplicación del CDI suscrito entre Perú y Chile y ii) existe legislación comparada que respalde la valoración de medios probatorios alternativos con el mismo o mayor alcance que el Certificado de Residencia.

Los instrumentos normativos por utilizar son: la Constitución Política del Perú, el Texto Único Ordenado del Código Tributario ("TUO" del CT, en adelante), Ley del Impuesto a la Renta ("LIR", en adelante), el Marco OCDE, Convenios para evitar la doble imposición, entre otras normas; como a su vez, jurisprudencia en el Derecho Comparado y principios constitucionales.

## II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

### 2.1 Antecedentes

En el marco del derecho internacional tributario, nuestro país ha suscrito siete (07) “Convenios para evitar la Doble imposición” con diversos Estados contratantes, entre los cuales tenemos a: (i) Canadá, (ii) Chile, (iii) Corea, (iv) Brasil, (v) México, (vi) Suiza y (vii) Portugal (KPMG, 2019). En añadidura, Perú también se adscribe a la Decisión Nro.578 la cual regula el “Régimen para evitar la Doble Tributación y prevenir la Evasión Fiscal” firmada con los países de la Comunidad Andina los cuales son: i) Colombia, ii) Bolivia y iii) Ecuador. Dichas suscripciones constituyen fuentes formales de derecho tributario internacional y tienen como finalidad evitar la doble imposición internacional.

En nuestro caso en específico, el CDI suscrito entre Perú y Chile se firmó con el propósito de precaver la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio. La misma tiene como fecha de suscripción el 08 de junio de 2001 y, fecha de aprobación, el 11 de diciembre de 2002 mediante Resolución Legislativa Nro. 27905. En consecuencia, el presente CDI resulta aplicable desde el 01 de enero de 2004 hasta la actualidad.

A nivel nacional, resulta importante tomar en cuenta que el artículo en cuestión - el artículo 76 del Impuesto a la Renta- se encuentra derogado su segundo supuesto por el Decreto Legislativo N°.1369, publicado el 01 de agosto de 2018. Aquel cambio se realizó previo a la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal Nro.3701-9-2020, norma que es objeto de análisis.

Habiendo enmarcado la cuestión en su ámbito tanto nacional como internacional, corresponde aterrizar ciertos datos previos sobre la Resolución del Tribunal Fiscal. Al respecto, el caso que contiene la materia controvertida sobre la exigibilidad del Certificado de Residencia proviene de la ciudad de Lima con fecha de 06 de agosto de 2020 y la misma deriva de una apelación interpuesta por el contribuyente contra la Resolución de Intendencia emitida el 28 de junio

de 2019, que declaró infundada la reclamación formulada contra Resoluciones de Determinación emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016.

## **2.2 Hechos relevantes del caso**

Ante todo, corresponde precisar que la presente Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, "RTF") contiene dos posiciones. Por un lado, el contribuyente con el Tribunal Fiscal en tanto le otorga la razón y, por el otro lado, la Administración Tributaria. A continuación, se detalla los hechos del caso.

En primer lugar, un contribuyente peruano que posee una empresa en Chile registra contablemente el gasto de regalías por un servicio que le brinda un proveedor chileno. El contribuyente peruano efectúa el pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliado del año 2016 de acuerdo con el registro contable de las regalías facturadas por el valor equivalente al quince por ciento (15%) de retención conforme al beneficio tributario que le concede el CDI entre Perú y Chile.

Posteriormente, la Administración Tributaria exige el pago del Impuesto a la Renta aplicando la tasa del treinta por ciento (30%), toda vez que no se presenta el Certificado de Residencia en el momento en que se efectuó el registro contable y, por consiguiente, no debiendo considerar el beneficio tributario de la reducción de la tasa del quince por ciento (15%).

Al respecto, el contribuyente presentó un escrito el 14 de agosto de 2018 mediante el cual acredita la calidad de residente por el ejercicio de 2016 con la presentación del Certificado de Residencia emitido por el Servicio de Impuestos Internos el 25 de junio de 2018 y detalla que realizó los pagos de las regalías con fecha posterior a la de su contabilización.

A modo de respuesta, la Administración tributaria refiere que no se discute la calidad de residente, sino su acreditación y, por lo tanto, mantiene el reparo del cobro del treinta por ciento (30%) por regalías.

En consecuencia, el contribuyente cuestiona que: i) el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF excede lo dispuesto por el CDI en tanto desconoce los beneficios del CDI entre Perú y Chile y ii) el Certificado de Residencia solo tiene efectos declarativos y solo constituye un medio de prueba que podría ser meritado de forma conjunta con otros medios de prueba. Por dicha razón, presenta medios probatorios como el Acta de Constitución de la empresa ubicada en Chile y el registro societario del mismo.

Sobre lo dicho, la Administración tributaria refiere que el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF señala que el Certificado de Residencia se presenta al momento de la retención pero que no impide su presentación al momento de la contabilización. Asimismo, precisa que cada estado contratante debe basarse en sus normas internas y, en este caso, es el Decreto Supremo la norma reglamentaria que regula al Perú sobre cómo acreditar la residencia para aplicar los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile. No obstante, no se pronuncia respecto a los otros medios de prueba que fueron presentados por el contribuyente.

En esa línea, el Tribunal Fiscal se avoca a resolver si corresponde exigir el Certificado de Residencia en el segundo supuesto del artículo en donde no se produce una retención. Al respecto, el Tribunal declara que el Certificado de Residencia no se constituye en un requisito y permite que el contribuyente pueda efectuar la retención por el valor del quince por ciento (15%).

### **III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS**

Independientemente de lo resuelto sobre el artículo 76 de la LIR el cual establece la exigibilidad del Certificado de Residencia para el primer supuesto mas no para el segundo, el Tribunal Fiscal pudo aprovechar la oportunidad para desarrollar la pertinencia del medio probatorio del Certificado de Residencia.

En consecuencia, los cuestionamientos planteados son los siguientes:

#### **3.1 Problema principal**

- ¿Deviene en pertinente la exigencia del Certificado de Residencia para efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile?

#### **3.2 Problemas secundarios**

- ¿Qué tipo de método de interpretación merece la regulación que exige el Certificado de Residencia en el marco de la aplicación del CDI entre Perú y Chile?
- ¿Existe legislación comparada que respalde la valoración de medios probatorios alternativos con el mismo o mayor alcance que el Certificado de Residencia?

#### **3.3 Problemas complementarios**

- ¿La vigencia del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF no vulnera el principio de jerarquía normativa?

#### **IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A**

##### **4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios**

###### **Respuesta al problema principal:**

- a. ¿Deviene en pertinente la exigencia del Certificado de Residencia para efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile?**

En principio, es importante resaltar que el Certificado de Residencia es considerado como el medio probatorio preferencial para acreditar la residencia. Conforme a la doctrina revisada, existen diversas razones por las cuales los Estados Contratantes han optado por establecer como medio probatorio en su legislación interna. Las razones radican en que: i) brinda seguridad y confiabilidad, ii) ofrece una estandarización en su contenido a efectos de facilitar su reconocimiento a nivel internacional, iii) constituye como un requisito estipulado en los CDI como documento válido, iv) brinda una facilidad para su verificación y entre otros.

No obstante, la pertinencia de la exigibilidad del Certificado de Residencia no debe imposibilitar que otros medios probatorios puedan cumplir con el fin de la acreditación de la residencia. Por el contrario, se debe efectuar una valoración conjunta y liberal de medios probatorios alternativos que aspiran garantizar la condición de residencia de un sujeto no domiciliado a la luz de los Principios de Verdad Material e Impulso de Oficio. Sólo de dicha manera se podrá sustentar materialmente la residencia de un sujeto no domiciliado sin decaer en un medio simplista.

### **Respuesta a los problemas secundarios:**

- **¿Qué tipo de método de interpretación merece la regulación que exige el Certificado de Residencia en el marco de la aplicación del CDI entre Perú y Chile?**

Desde una interpretación literal, la exigencia del Certificado de Residencia se circunscribe en un aspecto meramente formal para efectos de acreditar la condición de residencia y; de esta forma, resulta dificultoso el acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile.

En esa misma línea, en base a una interpretación del método sistemático por ubicación de la norma, el Decreto Supremo Nro.090-2008 que regula la exigibilidad del Certificado de Residencia debe ser interpretado considerando la Casación Nro.8380-2021, configurándose una vulneración al principio de jerarquía normativa en razón de que una norma reglamentaria no puede delimitar con obligaciones adicionales a los estipulados en la norma con rango de ley.

En consecuencia, efectuando una interpretación conforme a la Constitución, toda interpretación de la ley debe ser apoyada por la norma magna, la Constitución. Por consiguiente, si la ley se rige por la Constitución y las normas de inferior jerarquía por las normas de rango de ley, el Decreto Supremo Nro.090-2008 debe supeditarse al CDI entre Perú y Chile debido a que una norma reglamentaria se subordina a una norma con rango de ley en conformidad con el principio de jerarquía normativa que se encuentra reforzada por el criterio de la Corte Suprema con la Casación Nro.8380-2021, Lima.

- **¿Existe legislación comparada que respalde la valoración de medios probatorios alternativos con el mismo o mayor alcance que el Certificado de Residencia?**

En efecto, sí existe legislación comparada que respalda la valoración de medios probatorios que tienen el mismo alcance que un Certificado de Residencia, entendiendo que dichas resoluciones no solo sirven para autenticar la

residencia sino también para demostrar que las Administraciones en materia tributaria de otros países valoran medios de prueba alternativos en virtud del despliegue de su facultad de fiscalización e inspirada en los Principios de Verdad Material e Impulso de Oficio, para efecto de una determinación de la obligación tributaria única, integral y definitiva, en concordancia, con un sistema probatorio de sana crítica o libre valoración de la prueba.

Asimismo, esta respuesta se complementa con el grado de predictibilidad y uniformidad que deben observar los estados contratantes al momento de interpretar las cláusulas que conforman el CDI, a efecto de que, en tanto no existan discrepancias, se propicie un panorama de acogimiento a sus beneficios que concretice la reducción de la evasión fiscal o erosión de bases imponibles.

#### **4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución**

La postura final del Tribunal Fiscal es el dictado como observancia obligatoria de: i) para el primer supuesto, se reconoce la validez per se del Certificado de Residencia para efectos de acogerse a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile, más ii) para el segundo supuesto, no se establece como requisito al Certificado de Residencia para acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile.

Al respecto, me encuentro de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal respecto al supuesto del artículo 76 de la LIR, debido a que la materia de controversia de la Resolución en cuestión radicaba en determinar la tasa aplicable conforme a la retención de las regalías.

No obstante, respecto a los medios probatorios no merituados por parte de la Administración Tributaria ni por el Tribunal Fiscal, no se presenta una debida motivación sobre la pertinencia del Certificado de Residencia frente a un análisis de valoración conjunta y liberal de medios probatorios alternativos. Cabe señalar que lo último señalado puede ser realizado por parte de la Administración Tributaria en razón a su facultad de fiscalización.

A raíz de todo ello, me propongo analizar la pertinencia del Certificado de Residencia como requisito exclusivo de validez y la evaluación de elementos probatorios que tengan un alcance similar que el Certificado de Residencia para efectos que un sujeto no domiciliado pueda acogerse a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile.



## V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

El primer punto por desarrollar constituye el principal problema jurídico el cual radica en la siguiente pregunta:

- a. **¿Deviene en pertinente la exigencia del Certificado de Residencia para efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI entre Perú y Chile?**

**Respuesta:** Sí resulta pertinente la exigencia del Certificado de Residencia para acreditar la condición de residencia, más no debería restringirse como el único medio probatorio que pudiera demostrar la residencia de un sujeto no domiciliado para efectos de acceder a los beneficios tributarios de un CDI.

A modo de desarrollo a la pregunta principal, empezaré desarrollando el concepto de la residencia. Al respecto, ésta es un criterio de conexión aplicado a nivel mundial por consagrarse en el marco de la OCDE sobre el cual se grava a una persona que perciba renta y/o posea patrimonios ubicados en territorio nacional o no. Antes de hacer referencia a la legislación interna y su valoración a la residencia, cabe señalar que la normativa nacional discordantemente designa a la “residencia” con la categoría jurídica de “domiciliado”, mas -para efectos del presente informe jurídico- se valorarán como sinónimos en tanto tienen el mismo tratamiento en materia tributaria.

A nivel nacional, previamente en el primer apartado se hizo referencia al artículo 7 de la LIR el cual señala cómo se constituye la residencia tanto de Personas naturales como jurídicas y su forma de adquirir y perder la condición en relación de las personas naturales. De la misma forma, se precisa en la legislación interna peruana que los no domiciliados ya sea persona natural o jurídica se encuentran sometidos al impuesto de sus rentas de fuente peruana conforme al artículo 9, 10, 11 y 12 de la LIR.

Comprendiendo entonces que la residencia es una condición que permite, sobre todo, determinar si estarás sujeto al impuesto exclusivamente de la renta de

fuente peruana o, además, de la renta de fuente extranjera conforme a la valorización de ser un domiciliado o no.

Ahora, corresponde remitirnos -en principio- al mismo “Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para evitar la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio” (en adelante, “CDI entre Perú y Chile”) el cual estipula por residencia lo siguiente:

**“Artículo 4.- Residente**

*A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que 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.*

De esta manera, tanto la República de Chile como la República del Perú acordaron el concepto de residencia y el mismo se basa en los criterios determinantes de la residencia fiscal, los cuales son: i) domicilio, ii) residencia, iii) sede de dirección y iv) cualquier análogo.

Por un lado, cuando refiera a personas naturales y medie duda sobre la residencia en uno u otro estado, el artículo señala que la residencia se determinará conforme a los diferentes criterios señalados, específicamente en el siguiente orden secuencial: i) vivienda permanente a su disposición, ii) centro de intereses vitales, iii) habitualidad, iv) nacionalidad y v) conforme a un procedimiento de acuerdo mutuo. Por otro lado, cuando se trata de personas jurídicas, la residencia se determinará conforme al lugar de constitución de la empresa.

Con lo detallado, se puede visualizar que no existe mención expresa alguna sobre la exigibilidad del Certificado de Residencia para efectos de acreditar la condición de residencia en el marco del CDI entre Perú y Chile; no obstante, es con el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF<sup>2</sup> a través del cual se impone la forma

---

<sup>2</sup> Publicado el 4 de julio de 2008.

de acreditar dicha residencia de tal modo que puedas acceder a los beneficios que otorga el CDI entre Perú y Chile.

No obstante, antes de continuar con el desarrollo normativo del Certificado de residencia, corresponde precisar el porqué de la preferencia de estos medios probatorios sobre los otros.

Al respecto, es en el marco de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, a través del cual son las directivas como diversos documentos que resaltan al Certificado de Residencia como el documento preferido para acreditar la residencia.

Por un lado, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, la “OCDE”), dispone en su artículo 4 que el Certificado de Residencia brinda seguridad y confiabilidad en tanto aquella es producida por una autoridad señalada por el país de residencia; en consecuencia, brinda un mayor grado de seguridad al mitigar riesgos respecto de documentos manipulados (OCDE, párrafo 8).

En unas líneas mas adelante, la misma OCDE establece como razón de preferencia la facilidad de verificación que proporciona el documento, es decir, el Certificado de Residencia proporciona una forma más ordenada y verificada de autenticar el mismo con la autoridad que la confiere. Desde otro marco de la OCDE, puntualmente, de la Guía de la OCDE sobre el Certificado de Residencia, la misma enfatiza que se trata de un documento que permite cumplir con los requisitos establecidos en los CDI.

Por otro lado, en los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, la “ONU”), en su artículo 4 se precisa que el Certificado de Residencia genera una estandarización y un reconocimiento internacional en tanto respeta un tipo de modelo y contenido ordenado, facilitando el reconocimiento del documento con la información sobre la residencia (Naciones Unidas, 2011).

Desde un criterio jurisprudencial, se ha visualizado que, en la ciudad de Madrid, se ha establecido una Sentencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia en el año 2021<sup>3</sup> mediante la cual se señala que el “Certificado fiscal”, entendido por Certificado de Residencia, se considera como medio probatorio preferente e idóneo para acreditar la residencia en el extranjero sin permitir otros medios probatorios como las páginas del pasaporte o con las simples estampillas de ingreso y salida del país por los motivos que fuese, en tanto brinda mayor seguridad.

En este marco de razones, podemos comprender la relevancia que ha adquirido el Certificado de Residencia como práctica internacional utilizado por casi todos los países en el contexto de los CDI. Inclusive podría señalarse en base a los principios y lineamientos revisados que el Certificado cumple con el principio de seguridad jurídica y de estandarización por la confiabilidad y reconocimiento a nivel internacional.

En ese sentido, se respalda la pertinencia del Certificado de Residencia como documento principal y su favoritismo por parte de los Estados Contratantes. Empero, no debería ceñirse como el único medio probatorio permitido a nivel Perú pues no se trata de un requisito constitutivo, sino con efectos declarativos. Sobre dicho punto, es importante señalar que el sistema probatorio peruano se rige por la libre valoración de los medios probatorios el cual permite que el juez decida en base a nuevos medios probatorios distintos a los exigidos por ley remitiéndose a una sana y razonada crítica. De esta forma, el resultado de este ejercicio será un análisis más crítico y, posteriormente como precisa el autor San Martín, invocará a que la actividad judicial se avoque a realizar su propio análisis indistintamente si éste se encuentra limitado por formalidades de la ley (2020).

En ese sentido, si el Certificado de Residencia estuviera como una prueba tasada, no se permitiría acreditar la residencia de otra manera, restringiendo la posibilidad de presentar otro medio probatorio distinto al Certificado de Residencia. Empero, al regir el sistema probatorio de la libre valoración de los

---

<sup>3</sup> Es una sentencia con Nro.1088-2019-NFKJ083795 emitida el 24 de marzo de 2021.

medios probatorios se permite que el Certificado de Residencia pueda ser reemplazado por aquel otro medio probatorio que certifique la residencia de un sujeto no domiciliado siempre que fundamente sustancialmente la residencia.

A continuación, procederé con el desarrollo de los problemas secundarios que me permitirán complementar lo anteriormente señalado.

El segundo punto por desarrollar constituye uno de los problemas secundarios del problema jurídico el cual es:

- **¿Qué tipo de método de interpretación merece la regulación que exige el Certificado de Residencia en el marco de la aplicación del CDI entre Perú y Chile?**

**Respuesta:** En líneas más arriba, se explicó el contenido del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile el cual no precisaba la exigibilidad del Certificado de Residencia en dicho instrumento jurídico, más que un margen general del concepto de residencia. Sin embargo, es a través del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF<sup>4</sup>, a través de la cual se precisa la exigencia del Certificado de Residencia para acreditar la residencia<sup>5</sup>, puntualmente señalando que:

**“Artículo 2.-**

*(...)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 señala.*

*(...)*

**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 otro Estado** por el período.

*Si el Estado de donde es residente no tiene regulación respecto del Certificado de Residencia, se considerará como tal cualquier documento que emita la entidad*

---

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

<sup>5</sup> Cabe resaltar que, cada Estado Contratante, en base a su potestad tributaria, puede legislar mediante norma interna cuál va a ser la forma de acreditar la residencia.

competente, siempre que contenga la información señalada en el cuarto párrafo del presente artículo, por el período que es materia de devolución.”

Conforme a dicha norma reglamentaria peruana, se puede recién vislumbrar la figura del Certificado de Residencia, sus características, la regulación de la emisión de ésta y, sobre todo, su exigibilidad en la medida que se desee acceder a los beneficios tributarios regulados en el CDI entre Perú y Chile.

En ese sentido, podemos deducir de todo lo desarrollado hasta este punto que, es por una disposición reglamentaria mediante la cual se hace referencia a la exigencia del Certificado de Residencia y la posiciona como la única forma de acreditar la calidad de residencia para un sujeto no domiciliado.

Si bien en el segundo párrafo refiere a otro documento, dicho documento debe ser emitido por parte de una entidad competente y válida por el Estado en tanto el Estado no cuente con una regulación establecida como lo posee el Certificado de Residencia en el Perú. Mejor dicho, no se permite la valoración de medios probatorios externos a los emitidos por parte de la autoridad administrativa validada por el Estado contratante, ya que nuestro ordenamiento jurídico ha establecido el trámite del Certificado de Residencia.

En ese contexto, y antes de proceder con la aplicación de los métodos interpretativos sobre el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF, es pertinente traer en este punto del trabajo ciertos criterios jurisprudenciales referentes a la problemática en análisis. Uno de ellos es la recién emitida Casación Nro.8380-2021<sup>6</sup> de Lima, a través de la cual establece que:

“6.5.2 Entiéndase que el **Decreto Supremo N° 090-2008- EF, contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil**, toda vez que **establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, siendo estas, formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, resulta evidente que el referido decreto supremo excede lo pactado en el convenio, en consecuencia debe**

---

<sup>6</sup> Publicada el 09 de junio del año 2023.

**prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio pacta sunt servanda.**

Mediante esta Casación, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema ha establecido a este párrafo como precedente vinculante de obligatorio cumplimiento y señala que, el Decreto Supremo Nro.090-2008 el cual establece la exigibilidad del Certificado de Residencia, es una norma que contiene disposiciones que resultan “obligaciones adicionales” a lo suscrito en el CDI entre Perú y Brasil.

De esta forma, se reconoce que la norma reglamentaria trasgrede el principio de jerarquía normativa debido a que limita la aplicación del CDI Perú y Brasil a un contribuyente por la formalidad del requisito del Certificado de Residencia. En consecuencia, se resuelve primando la norma de mayor jerarquía sobre la de menor jerarquía, reivindicando la fuerza normativa del CDI entre Perú y Brasil sobre el Decreto Supremo Nro.090-2018-EF.

Un segundo criterio jurisprudencial es el emitido, a ciertos días de la anterior Casación, con Nro.22414-2021<sup>7</sup> mediante la cual el Juez Supremo Burneo Bermejo señala sobre un caso similar en el CDI entre Perú y Chile. En ella, estipula que:

*“2.13 ... considerando que **el convenio entre Perú y Chile** fue suscrito el ocho de junio de dos mil uno, y es aplicable desde el uno de enero de dos mil cuatro(2004), mientras que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF fue publicado el tres de julio de dos mil ocho(2008); y que, además, **este último contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que lo suscribieron,** toda vez que establece la exigencia contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, siendo estas formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, **resulta evidente que el referido decreto supremo excede lo pactado en el convenio y en consecuencia la aplicación de su artículo 2 vulnera el principio de jerarquía normativa, por constituir una norma de inferior jerarquía que modifica las condiciones inicialmente pactadas en el convenio para evitar la doble tributación**”*

---

<sup>7</sup> Esta Casación de Lima es publicada el 07 de julio del año 2023.

suscrito entre Perú y Chile, al incluir exigencias adicionales referidas a la “oportunidad” de contar con el certificado de domicilio”.

En esa línea argumentativa, con la señalada Casación se reafirma el criterio vinculante de obligatorio cumplimiento, en virtud de reafirmar que el Decreto Supremo Nro.090-2008 transgrede el principio de jerarquía normativa al modificar las estipulaciones inicialmente pactadas en el CDI entre Perú y Chile. La única diferencia con la anterior Casación es que ésta última hace referencia en el marco del CDI entre Perú y Chile y, la primera Casación comentada es respecto al CDI entre Perú y Brasil.

Teniendo este marco jurisprudencial y normativo, a continuación, procederé a efectuar el análisis conforme a los métodos de interpretación.

A través del método literal, el autor Marcial Rubio señala que el trabajo del interprete “consistirá en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas propias del entendimiento común” (2009).

Con lo dicho, nos remitimos -entonces- al Decreto Supremo Nro.090-2008-EF y, en conformidad con una interpretación literal, entendería que, en palabras simples, el Certificado de Residencia es el único medio probatorio permitido.

No obstante, la norma que regula la exigibilidad del Certificado de Residencia puede interpretarse de otra forma valorando que existen criterios jurisprudenciales que tratan la materia que regula.

Respecto al método sistemático por ubicación de la norma, Rubio Correa refiere que “la interpretación debe hacerse teniendo en cuenta el conjunto, subconjunto, grupo normativo, etcétera, en el cual se halla incorporada, a fin de que su “que quiere decir” sea esclarecido por los elementos conceptuales propios de tal estructura normativa” (2009).

En ese sentido, el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF debe ser interpretado con relación a los últimos criterios jurisprudenciales que versan sobre su aplicación

en el marco jurídico del derecho. De esta forma, podemos ver que existe un conflicto entre una norma reglamentaria -Decreto Supremos Nro.090-2008-EF y una jurisprudencia de observancia obligatoria – Casación Nro.8380-2021-.

Al empezar a analizar cada una de las normas, podemos encontrar que la jurisprudencia de observancia obligatoria se encuentra respaldada por el principio de jerarquía normativa en el sentido de que una norma de rango infra legal debe subordinarse a una norma legal y para efectos del caso, existe una limitación generada por una norma de rango infra legal –la norma que exige el Certificado de Residencia- a una norma de rango legal –CDI entre Perú y Chile-. Motivo por el cual, se estaría configurando una vulneración al principio de jerarquía normativa si se deja prevalecer el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF.

En consecuencia, la vigencia del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF hoy en día, a pesar de establecerse jurisprudencia con observancia obligatoria y, sobre todo, con mayor rango jerárquico, estaría transgrediendo el principio de jerarquía normativa, principio que rige y ordena todo el sistema jurídico peruano. Recordemos que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho y, por consiguiente, corresponde realizar una interpretación conforme a la Constitución, es decir, que de lo estipulado en la ley, ésta interpretación debe ser reforzada por la norma fundamental.

En ese sentido, si efectuamos cegadamente una interpretación literal de la norma, no estaríamos realizando una interpretación conforme a Derecho puesto que no estaría en armonía con los valores y principio que encarna el Estado Constitucional en tanto no se respeta el orden constitucional de las normas hacia la Constitución.

Aun así, se efectuará otros métodos de interpretación en la búsqueda de comprender la razón de la norma reglamentaria y buscar su aplicación, podríamos acudir al método histórico y revisar la Exposición de Motivos<sup>8</sup> del Decreto Supremo N°.090-2008. No obstante, la misma señala que la

---

<sup>8</sup> Enviado por el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Oficio N°.275-2010-EF/13.03, de fecha 13 de julio de 2010.

sustentación por parte del sujeto no domiciliado en el Perú de la acreditación de la residencia en un Estado contratante debe ser a través del Certificado de Residencia y agrega la necesidad de un sistema de verificación en línea para los mismos en manos de la Administración Tributaria. No se visualiza motivación alguna a través de la cual se pueda analizar.

En consecuencia, la vigencia de la norma reglamentaria sí vulnera el principio de jerarquía normativa a efectos de impedir el acceso a la aplicación del CDI entre Perú y Chile por no encontrarse fundamento argumentativo respecto a la primacía de dicha norma reglamentaria y, por tanto, la exigibilidad del Certificado de Residencia como medio probatorio.

El tercer punto por desarrollar constituye el segundo de los problemas secundarios del problema jurídico el cual es:

- **¿Existe legislación comparada que respalde la valoración de medios probatorios alternativos con el mismo o mayor alcance que el Certificado de Residencia?**

**Respuesta:** En efecto, sí existe legislación comparada que respalda la valoración de otros medios probatorios, a pesar de que los Tribunales de la Administración en materia tributaria tengan la exigibilidad del Certificado de Residencia como norma. Los casos son los siguientes:

**a. Caso Velcro Canadá Inc. Y Velcro Industries BV. – Convenio entre Canadá y Holanda**

En este caso, una empresa “Velcro Canadá Inc.” que radicaba en Canadá efectuaba pagos por concepto de regalías a otra empresa vinculada que radicaba en Holanda, su nombre es “Velcro Industries BV” (VIBV).

Sucede que la empresa transnacional Velcro sufre una reestructuración y la sociedad que se ubicaba en Holanda debía trasladarse a las Antillas Holandesas. Sin embargo, no existía un CDI suscrito entre Canadá y Antillas Holandesas; por

lo tanto, el grupo Velcro decide establecer una tercera sociedad holding en Holanda a efectos de gozar del CDI en mención.

Sin embargo, las Autoridades Fiscales de Canadá determinaron que no resultaba aplicable el CDI entre Canadá y Holanda sobre la sociedad holding -la tercera- en tanto no cumplía con ser un beneficiario efectivo. En ese sentido, lo que se tenía que fundamentar con medios probatorios era que la sociedad holding era un beneficiario efectivo y cumplía con los siguientes cuatro requisitos: posesión, uso, asunción de riesgos y control.

De esta forma, el Tribunal consideró que Velcro Canadá Inc. había presentado suficientes evidencias alternativas que demostraban la posesión de las regalías:

- Presento pagos por el uso de las cantidades de las regalías
- Registros contables y corporativos
- Presentó inversiones en subsidiarias
- Pagos de intereses generados por el depósito de unas cuentas

Por lo tanto, el Tribunal concluyó que el holding holandés tenía control de las regalías recibidas.

#### **b. Caso España – STC de la Audiencia Nacional**

En este caso, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, “TEAC”) ha precisado que una forma de acreditar la residencia fiscal tomando como base los criterios que permiten fundamentar la obtención de la residencia recaerá primordialmente en el **centro de intereses económicos**. De acuerdo con una Resolución de 22 de febrero de 2021, la TEAC se señala que los supuestos para determinar donde efectúa una persona natural sus actividades e intereses económicos son identificando la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva bien con los ingresos o los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas (2023).

En ese caso, el Tribunal valoró todos los elementos objetivos que el sujeto no domiciliado pudo presentar: i) pagos referidos a los rendimientos del trabajo de la empresa, ii) documentos que acreditan la titularidad de la persona natural sobre la empresa, iii) documentos que validan la apertura y uso de diversas cuentas bancarias a su nombre como de la adquisición de acciones de la empresa, iv) documentos que acrediten la calidad de propietario de un bien inmueble en dicho estado contratante, v) contratos de suministro de energía eléctrica donde se evidencia consumos durante un año calendario y vi) cotizaciones a la Seguridad Social(2023).

De esta forma, se puede visualizar con este caso español que, en otras jurisdicciones, se practica otro tratamiento jurídico para la acreditación de la residencia, toda vez que se permite valorar elementos objetivos con la condición de ser sometidos a juicio de pertinencia y razonabilidad por parte de los órganos competentes, cuestión necesaria desde nuestra óptica.

Por otro lado, el TEAC manifiesta también que, a efectos de no aportarse un certificado de residencia fiscal, puede probarse la residencia a través de la aportación de otras pruebas o indicios que deberán ser valorados conjuntamente tanto por la Administración como por los órganos jurisdiccionales tales como: i) informes de la empresa, ii) justificantes de desplazamientos, iii) sellos de entrada y salida en los pasaportes, visados, nóminas, iv) certificación notarial que constate el domicilio y residencia efectiva, v) certificado de empadronamiento, vi) posibles pagos de alquileres, consumos de luz, teléfono, entre otros (2023).

De esta manera, una vez más se demuestra la amplia apertura de los tribunales españoles respecto a nuevas pruebas e indicios que permitan demostrar la obtención de la residencia sin menoscabar la posición del Certificado de Residencia el cual se constituye como el medio privilegiado en ese aspecto.

Otra manera de acreditar la residencia podría mediar con la presentación del acta de constitución de la empresa que contenga el nombre de la persona natural en su nómina y, a la par, los pagos de las declaraciones de los impuestos sobre la renta respecto de la misma empresa. De dicha forma, también puede

fundamentarse el carácter de residencia de la persona natural por cuestión de que se demuestra que existe un **lugar donde media habitualidad** por parte de la persona tanto recurre a ella continuamente a efectos de realizar laborales como cumple con las obligaciones tributarias entendidas como mensuales por efectuar dichas labores.

Por último, resulta importante tomar en cuenta lo indicado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, "TEAC") que "la residencia fiscal no puede ser una noción que se determine de manera unilateral (esto es, auto considerarse residente fiscal en alguna jurisdicción), sino una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada" (2023). Con lo manifestado por la Administración tributario-española quiere dar a entender que tampoco puede ser permisible que el mismo sujeto no domiciliado se atribuya la propia condición de residencia sin más. Sobre este punto, compete referirnos que el Decreto Supremo N°090-2008 y la Exposición de Motivos de éste precisa la posibilidad de otro medio probatorio en caso no exista una regulación propia del Certificado de Residencia en dicho Estado y siempre que sea emitido por la autoridad competente. Sobre este último punto, se descarta lo mencionado por el Tribunal Español en tanto la autodeterminación de la condición de residencia será descartada, toda vez que la norma interna regula su emisión en manos del órgano competente.

En conformidad con todo lo analizado, es sabido -por lo previamente señalado- que la norma que estipula expresamente la necesidad de contar con un Certificado de Residencia vulnera el principio de jerarquía normativa. Por consiguiente, no debe continuarse con una lectura simple de la norma: por el contrario, con los criterios jurisprudenciales presentados debemos empezar a evaluar otros elementos probatorios que permitan certificar correctamente la residencia de una persona natural y/o jurídica.

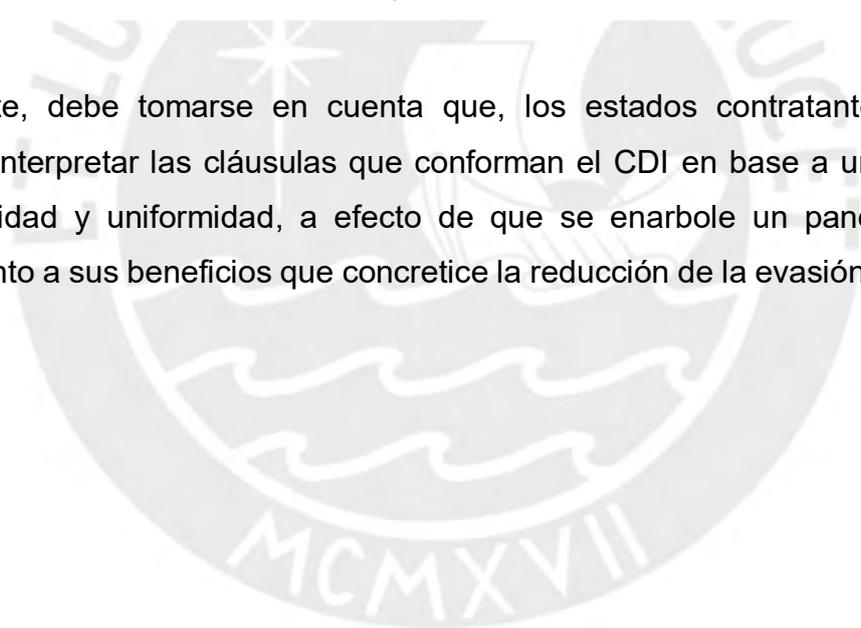
En este apartado, hemos podido comprender que el análisis de los tribunales poco a poco esta avanzando de la literalidad de la norma y efectuando una actuación conforme a la Constitución en tanto se debe prevalecer los principios, valores y derechos constitucionales que le dan fuerza a todo el sistema

normativo. En consecuencia, corresponde efectuar una lectura que responda a tales principios constitucionales y “limpiar” de nuestro ordenamiento estipulaciones legales que no responden a las situaciones de los contribuyentes de a pie.

De la misma manera, tampoco bajemos la guardia y permitamos que la simplicidad sea aprovechada por los sujetos no domiciliados y escapen de sus obligaciones tributarias con relación al impuesto a la renta y al patrimonio.

El Certificado de Residencia y su normativa no debe ser desfasado, al contrario, debe ser reformada a tal punto que permita a la Administración Tributaria valorar otros elementos probatorios siempre que cumpla con los mismos elementos que un Certificado de Residencia otorga y, en la medida que cumpla con la base de los principios de verdad material e impulso de oficio.

Finalmente, debe tomarse en cuenta que, los estados contratantes deben procurar interpretar las cláusulas que conforman el CDI en base a un nivel de predictibilidad y uniformidad, a efecto de que se enarbole un panorama de acogimiento a sus beneficios que concretice la reducción de la evasión y elusión fiscal.



## **VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES**

- **Conclusiones**

El Certificado de residencia es el documento principal y preferido para acreditar la residencia fiscal por cuanto proporciona seguridad jurídica, facilita su verificación, brinda estandarización internacional y cumple con los requisitos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.

El Certificado de Residencia resulta pertinente para efectos de acceder a los beneficios tributarios del CDI suscrito entre Perú y Chile, mas no es un requisito constitutivo a fin de acreditar la condición de residencia.

El Decreto Supremo Nro.090-2008-EF vulnera expresamente el principio de jerarquía normativa al establecer obligaciones adicionales a los contribuyentes que deseen acceder a la aplicación del CDI suscrito entre el Perú y Chile.

El Certificado de Residencia no constituye el único medio probatorio que permita acreditar la residencia, se puede valorar medios de prueba alternativos en tanto el Perú se circunscribe en un sistema probatorio de sana crítica o libre valoración de la prueba.

Las Administraciones en materia tributaria de otros países valoran medios de prueba alternativos en virtud del despliegue de su facultad de fiscalización e inspirada en los Principios de Verdad Material e Impulso de Oficio, para efecto de una determinación de la obligación tributaria única, integral y definitiva.

- **Recomendaciones**

Por todo lo comentado, una recomendación versaría en efectuar una modificación en el mismo artículo 2 del Decreto Supremo N°090-2008 mediante el cual se incluya el siguiente supuesto: *“y otros medios probatorios que permitan demostrar la residencia valorándose la pertinencia y la razonabilidad de éstos*

De este modo, se permitiría la valoración de otros medios probatorios distintos al Certificado de Residencia y, por lo tanto, no constituiría en una obligación adicional para efectos de acceder a los beneficios tributarios que posee el CDI suscrito entre Perú y Chile.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Cámara, M. (2018) “El criterio de intereses económicos del art. 9.1. b) LIRPF, la validez del certificado de residencia fiscal como medio de prueba y las reglas de desempate del art.4. de los Convenios de Doble Imposición. Análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021”. Nueva Fiscalidad, 275-285.

Canadá, Juzgado Tributario de Canadá. (2012) *Velcro Canadá Inc v. The Queen*

Gómez, J. (2023) “Acreditación de Residencia Fiscal a efectos de un CDI y criterio de intereses económicos en el IRPF. Análisis de la Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (Procedimiento 4549-2020)”. Nueva Fiscalidad, 291-301.

Gómez, J. (2023) “Carácter Probatorio de los Certificados de Residencia Fiscal expedidos a los efectos de un CDI. Análisis de las STS de 12 de junio de 2023, Recurso Núm. 915/2022”. Nueva Fiscalidad, 239-249.

KPMG. (2019) “Circular N°. 507- Comparativo de Convenios para evitar la doble imposición Tributaria (CDI) suscritos por Perú”. KPMG  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pe/pdf/Circulares/2019-09-24-Circular-No-507.pdf>

NACIONES UNIDAS. (2011) “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”. Naciones Unidas.

[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

OCDE. (2010) “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”. Instituto de Estudios Fiscales, 89-97.

<https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

Rubio, M. (2020) “El Sistema Jurídico – Introducción al Derecho”. Fondo Editorial, 246- 256.

Ruiz, A. (2022) “Introducción al derecho tributario internacional”. Fondo Editorial, 22-25.

San Martín, C. (2020) “Derecho Procesal Penal. Lecciones”. Instituto Peruano de Criminología y Ciencias Penales y Centro de Altos Estudios en Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 78-80.





# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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

VISTA la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ 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° \_\_\_\_\_ emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ 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 \_\_\_\_\_, 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 \_\_\_\_\_ durante los meses de enero a diciembre de 2016, para los efectos del artículo 12 del "Convenio entre la República \_\_\_\_\_ y la Republica \_\_\_\_\_ 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 \_\_\_\_\_ 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 \_\_\_\_\_ y el registro societario.

Que agrega que, en virtud del artículo 26 del CDI \_\_\_\_\_, la Administración puede acudir a la asistencia administrativa mutua con \_\_\_\_\_ para efectos de verificar la residencia de \_\_\_\_\_ 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

<sup>1</sup> En adelante,  
<sup>2</sup> En adelante, el CDI



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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 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 CMPC 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 , 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.

Que al respecto, de autos se tiene que mediante la Carta N° (folio 814) y el Requerimiento N° (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 periodos de enero a diciembre de 2016.

Que como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° (folios 903 a 908) y las Resoluciones de Multa N° (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°

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 <sup>1</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

<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



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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

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. Esto es, si corresponde considerar los beneficios previstos en el CDI 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 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.

<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.



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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

Que el primer párrafo del artículo 4 del CDI 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 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 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".*

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;

<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.

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

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



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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° (folios 781 a 784), la Administración señaló que en virtud del contrato de licencia que mantenía la recurrente con <sup>3</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 pues los certificados de residencia presentados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de la República de 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 en las retenciones efectuadas a 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 por el ejercicio 2016, dado que de conformidad con el artículo 4 del CDI 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 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° (folios 770 a 778), la Administración señaló que en atención al numeral 1 del artículo 4 del CDI entendía como residente de la República de Chile a , 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

<sup>16</sup> Contrato de licencia de 1 de marzo de 2006, y adendas, mediante el cual 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).



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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 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):

	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
<b>Total</b>		<b>42 315 019,98</b>	<b>12 694 505,99</b>	<b>6 347 253,00*</b>

\* Estos mismos importes se consideran como omisión.

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

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (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 dado que no se presentó oportunamente el certificado de residencia de CMPC.

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 por los meses de enero a diciembre de 2016 calificaban como regalías para efectos del CDI 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 meritulado 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



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (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
- 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
- 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, 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, 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, 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 según lo previsto en el artículo 12 del CDI, 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° (folios 659 a 665 y 669 y 670), emitidos por la el 14 de junio de 2017, 7, 21 y 25 de junio de 2018, en donde se certifica que es (o ha sido) residente en y que está (o ha estado) sujeto a impuestos en dicho país por el periodo comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre 2016, de acuerdo a la legislación tributaria chilena.



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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 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 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 con fecha posterior a los períodos de enero a diciembre del ejercicio 2016-, la Administración desconoció los beneficios del CDI 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*

<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.



# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

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 que el 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 \_\_\_\_\_ 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

<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.



# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

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 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

<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.



# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

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.

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 regallas 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 regallas, 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.

<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.

Q. f x v



# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

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.

<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.





# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

*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>.

<sup>33</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>34</sup> Por ejemplo, durante el procedimiento de fiscalización que le inicie la Administración Tributaria.

<sup>35</sup> 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 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".*



# Tribunal Fiscal

Nº 03701-9-2020

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°

Que las Resoluciones de Multa N° (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 con la tasa del 30%, sin considerar los beneficios del CDI 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° y sus resultados, así como en las Resoluciones de Determinación N°

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 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° 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

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 CMPC, 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 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.



# Tribunal Fiscal

N° 03701-9-2020

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° (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° de 28 de junio de 2019, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°
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)  
VA/DT/P/imppe