



Firmado Digitalmente por
QUINTANA AQUEHUA Silvia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023 10:07:08
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

EXPEDIENTE N° : 3023-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de agosto de 2020, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 9 de enero de 2020, que declaró improcedentes las solicitudes de devolución de los pagos indebidos y/o en excesos de Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que en el transcurso del ejercicio 2016 asumió obligaciones de cargo de _____ (en adelante Entel Perú), las cuales devengaron intereses a su favor durante los periodos de setiembre y noviembre de 2016, por las sumas de S/ 15 309 051,90 y S/ 16 815 931,03, respectivamente; por lo que dicha empresa procedió a efectuar los abonos equivalentes a la retención del Impuesto a la Renta de tales periodos, aplicando la tasa del 15%, en virtud de lo establecido en el CDI Perú – Chile. Posteriormente, la Administración le inició un procedimiento de fiscalización a Entel Perú, en el que advirtió que no correspondía aplicar los beneficios del referido convenio, al no haberse contado con los certificados de residencia al momento en que se produjeron las retenciones, obteniéndose como resultado un gravamen total del 30% sobre los intereses devengados antes descritos, procediendo Entel Perú a abonar los importes que se habrían omitido.

Que manifiesta que si bien al momento en que se registraron los intereses (setiembre y noviembre) no contaba con los certificados de residencia, posteriormente, cumplió con presentarlos, acreditando que era residente en Chile; por lo que correspondía que el Impuesto a la Renta abonado al fisco con la tasa del 30% sea reducido a la tasa del 15%, de conformidad con lo establecido en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF; en consecuencia, los importes cancelados por Entel Perú devinieron en indebidos, al resultar aplicable los beneficios establecidos en el CDI Perú – Chile.

Que refiere que pese a que presentó los certificados que acreditaban que fue residente fiscal en Chile por los periodos de setiembre y noviembre de 2016, la Administración declaró improcedentes las solicitudes materia de análisis, aduciendo que Entel Perú era quien estaba legitimado para solicitar las devoluciones, al haber asumido económicamente el pago del impuesto; no obstante, el artículo 92° del Código Tributario prevé el derecho de los administrados de exigir la devolución de pagos indebidos o en exceso, sin condicionar dicha devolución a que el solicitante haya soportado la carga económica del pago; en consecuencia, en aplicación de los principios de legalidad y reserva de ley, no correspondía que se le denegara sus solicitudes, por lo que la resolución apelada vulnera el principio de buena fe procedimental. En todo caso, señala que se debe tener en cuenta que al haber Entel Perú realizado el pago de las retenciones omitidas, esta tiene el derecho de repetición y por ende requerirle el reembolso de tales pagos; por lo tanto, sí soporta la carga económica del impuesto, toda vez que existe un derecho patrimonial en cabeza de Entel Perú y una acreencia a su cargo.

Que aduce que la resolución apelada es contradictoria, debido a que, por un lado, la Administración señala que no proceden las devoluciones, al no contarse con los certificados de residencia al momento de la retención; mientras que, por otro lado, desconoce su legitimidad para presentar tales solicitudes; por cuanto los pagos efectuados se realizaron como abonos de importes equivalentes a la retención por parte de la empresa Entel Perú, lo que contraviene lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley del Procedimiento



Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023 10:10:51
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Fernan FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023 09:22:34
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FLORES QUÍSPE Patrick
Alfonso FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023
09:21:06 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

Administrativo General. Asimismo, alega que la Administración ha resuelto solicitudes de devolución presentadas por el agente retenedor (Entel Perú) por las mismas operaciones, declarándolas improcedentes, basándose en argumentos contradictorios entre sí, y que han tenido como resultado final el impedimento de la aplicación de los beneficios del CDI Perú – Chile.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera que quien está legitimado a solicitar la devolución es el contribuyente del tributo, incluso cuando el abono fue realizado por el sujeto domiciliado en calidad de responsable, lo que se condice con el criterio establecido en las Resoluciones N°

precisa que si bien el registro del gasto se efectuó en noviembre cumplió con presentar el Certificado de Residencia N° , emitido el 23 de diciembre de 2016, con posterioridad a la fecha en la cual se llevó a cabo las retenciones por los intereses pagados por por lo que corresponde que se proceda a las devoluciones solicitadas.

Que por su parte, la Administración señala que fue quien asumió los pagos de los impuestos equivalentes a la retención por las operaciones efectuadas en los periodos de setiembre y noviembre de 2016, por lo que es este quien se encuentra facultado para solicitar la devolución de tales pagos, por lo tanto, la recurrente carece de legitimidad. Asimismo, indica que se debe tener en cuenta que al momento en que se efectuaron las retenciones, la recurrente no contaba con el certificado de residencia y, por ello, no correspondía que se aplique los beneficios establecidos en la CDI Perú – Chile. En ese sentido, no se aprecia ningún pago indebido y/o en exceso alguno susceptible de devolución por Impuesto a la Renta – Retenciones de No domiciliados de setiembre y noviembre de 2016.

Que de acuerdo con el artículo 38° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que el literal b) del artículo 92° del mencionado código establece que los administrados tienen derecho a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que en el presente caso, se observa que mediante Formularios 4949 N° , así como escrito adjunto, la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso efectuados respecto de las Retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016 por los importes de S/ 2 296 358,00 y S/ 2 522 389,00 realizados con Formularios PDT 617 N° y respectivamente, las cuales fueron declaradas improcedentes mediante la Resolución de Intendencia N°

Que contra la citada resolución de intendencia, la recurrente interpuso el 7 de febrero de 2020 recurso de reclamación, el que fue declarado infundado mediante la resolución apelada, al considerar la Administración que los pagos cuyas devoluciones solicitó la recurrente fueron realizados por la empresa Entel Perú, a fin de cancelar el Impuesto a la Renta – Retenciones No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016 omitido, por cuanto la recurrente no cumplió con presentar el Certificado de Residencia en Chile al momento en que efectuó la retención; en consecuencia, correspondía aplicar la tasa de retención del 30% prevista en el inciso j) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, y no la tasa del 15%, establecida en el CDI Perú – Chile, toda vez que el mencionado certificado permite acceder a los beneficios del referido CDI. Asimismo, precisó que dado que el agente retenedor (Entel Perú) fue quien asumió los importes omitidos, la recurrente no se encontraba facultada para solicitar las devoluciones materia de autos.

Que en ese sentido, la controversia se centra en establecer, en primer término, si es la recurrente la titular del derecho a solicitar las devoluciones en el caso de autos y, de ser así, si resultan aplicables los beneficios del CDI Perú – Chile y, consecuentemente, si existe un pago indebido o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta – Retenciones No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016 cuya devolución corresponda.

Legitimidad para presentar la solicitud de devolución

Que conforme con los artículos 7° a 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

tributaria como contribuyente o responsable; contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

Que el artículo 10° del mencionado código dispone que en defecto de la ley, mediante decreto supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente, la Administración podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

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

Que el artículo 20° del referido código prevé que los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

Que el artículo 26° del aludido código, prescribe que los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria; asimismo, de acuerdo con el artículo 30° del mismo código, el pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes, precisando adicionalmente que los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario.

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

Que el primer párrafo del inciso c) del artículo 9° de la anotada ley, establece 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 consideran rentas de fuente peruana, las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Que el literal j) del artículo 56° de la referida ley, preceptúa que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando, en caso de otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1 del inciso a) o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2 del mismo inciso, entre otros, una tasa del 30%.

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

Que el artículo 76° de la misma ley indica 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 referían los artículos 54° y 56° de dicha ley, según sea el caso. Añade que si quien paga o acredita tales rentas es una Institución de Compensación y Liquidación de Valores o quien ejerza funciones similares constituida en el país, se tendrá en cuenta lo señalado en los incisos a) y b) del mismo artículo.

Que el segundo párrafo¹ de este artículo agrega que los contribuyentes que contabilizasen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, debían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjese su registro contable, independientemente de si se pagaban o no las respectivas

¹ Derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 agosto 2018, el que entró en vigencia el 1 de enero de 2019.



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

contraprestaciones a los no domiciliados, y que dicho pago se realizaría en el plazo antes indicado.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 39^{o2} 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, dispone 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 autos se aprecia que el agente retenedor (Entel Perú) presentó el 13 de octubre y 15 de diciembre de 2016 los Formularios PDT 617 N° por las retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016, en las que determinó -para el caso de las retenciones correspondientes a la recurrente- como bases imponibles las sumas de S/ 16 336 113,29 y S/ 17 350 010,45 y retenciones a pagar de S/ 2 296 357,79 y S/ 2 522 389,66, respectivamente; cabe anotar que los referidos importes se sumaron al de otras retenciones a no domiciliados efectuadas por los mencionados periodos, lo que determinó como bases imponibles totales las sumas de S/ 19 778 263,00 y S/ 21 872 558,00; así como retenciones totales de S/ 3 160 360,00 y S/ 3 459 224,00, respectivamente, verificándose del documento denominado "Extracto de Presentaciones y Pagos" que dicho agente abonó al fisco los citados importes.

Que posteriormente, la Administración inició al agente retenedor un procedimiento de fiscalización parcial respecto de las retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, en el cual determinó que esta omitió abonar al fisco el monto equivalente a la retención, aplicando la tasa del 30% por rentas por concepto de intereses por los préstamos recibidos por la recurrente, al no haber acreditado la residencia en Chile de esta última con el Certificado de Residencia emitido conforme con lo establecido en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por lo que no resultaba aplicable el CDI Perú – Chile.

Que como consecuencia de dicho procedimiento, el 25 de setiembre de 2019, el referido agente retenedor presentó declaraciones juradas rectificatorias de las retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016, mediante Formularios PDT 617 N° en las que determinó -para el caso de las retenciones de no domiciliado correspondiente a la recurrente- como bases imponibles los importes de S/ 16 336 113,29 y S/ 17 350 010,45, procediendo a modificar las retenciones a pagar a las sumas de S/ 4 592 716,00 y S/ 5 044 779,31, respectivamente, cabe indicar que los referidos importes se sumaron al de otras retenciones a no domiciliados efectuadas por el mencionado agente, lo que determinó como bases imponibles totales los importes de S/ 19 778 263,00 y S/ 21 872 558,00; así como retenciones totales de S/ 5 456 718,00 y S/ 6 002 818,00, luego de descontar los pagos efectuados anteriormente (S/ 3 160 360,00 y S/ 3 459 224,00) resultó en un saldo por concepto de Impuesto a la Renta de No Domiciliados ascendente a S/ 2 296 358,00 y S/ 2 543 594,00, más intereses, verificándose del documento denominado "Extracto de Presentaciones y Pagos" que el aludido agente efectuó el pago de los citados importes.

Que no obstante, la recurrente alega que cumplió con presentar el Certificado de Residencia, por lo tanto, no correspondía que se aplicara la tasa del 30%, sino la tasa del 15%, establecida en el CDI Perú – Chile; en consecuencia, existe un importe pagado en exceso por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de los periodos de setiembre y noviembre de 2016, por lo que solicita su devolución.

Que conforme se indicó precedentemente, según el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran rentas de fuente peruana, las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país; asimismo, de acuerdo al inciso c) del artículo 71° de la aludida ley son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados; mientras que de acuerdo al artículo 76° de la mencionada ley, las personas o

² Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 337-2018-EF, publicado el 30 diciembre 2018.

³ El agente retenedor (Entel Perú) recogió la observación formulada en fiscalización respecto a la tasa del 30% aplicable a las rentas de fuente peruana abonadas a la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

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 dicha ley.

Que según el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N°

todo contribuyente que haya abonado al fisco una suma que por ley no le corresponda, tiene el derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien haya realizado efectivamente el pago haya sido el agente de retención, por cuanto aquel es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido. Asimismo, si bien el artículo 42° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece un mecanismo para que en ciertas situaciones el agente de retención reemplace al contribuyente en sus gestiones ante la Administración autorizándole incluso a realizar compensaciones, ello no enerva lo antes indicado.

Que asimismo, en las Resoluciones N°

este Tribunal ha establecido que en el caso del Impuesto a la Renta – Retenciones de No Domiciliados, el deudor tributario a título de contribuyente es la empresa no domiciliada que percibe la renta de fuente peruana, y el responsable en calidad de agente retenedor es el sujeto domiciliado que al momento de abonar dicha renta, debe detraer la suma adeudada. De otro lado, indicó respecto al agente de retención que no le asiste el derecho a solicitar por cuenta propia o en su calidad de agente retenedor, la devolución del pago en exceso efectuado por concepto de retenciones al Impuesto a la Renta de No Domiciliados que le correspondía pagar a la empresa no domiciliada, por cuanto dicha solicitud debe ser formulada por la empresa no domiciliada, en su calidad de contribuyente.

Que en ese mismo sentido, en la Resolución N°

este Tribunal ha establecido que "(...) *aun cuando la recurrente hubiera abonado al fisco los montos equivalentes a las retenciones al Impuesto a la Renta de No Domiciliados que le correspondía pagar a la empresa no domiciliada [...] en virtud de lo previsto en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, ello constituiría un pago por terceros, previsto en el artículo 30° del Código Tributario, lo que le generaría un crédito frente al contribuyente no domiciliado, de naturaleza privada, en ningún caso frente a la Administración*".

Que de las referidas normas y jurisprudencia glosada se tiene que en el caso del Impuesto a la Renta de No Domiciliados es deudor tributario, en calidad de contribuyente, el beneficiario no domiciliado que percibe la renta de fuente peruana; mientras que, la persona o entidad que paga o acredita tales rentas de fuente peruana es el agente de retención, quien debe de cumplir con la obligación tributaria atribuida al contribuyente, detrayendo el importe correspondiente al tributo e ingresándolo al fisco, pudiendo convertirse en responsable solidario con aquel si no efectúa la retención correspondiente, o en único responsable si la realiza, según lo establecido por el numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario, siendo que tal responsabilidad cesa en el momento en que la suma retenida es entregada al fisco.

Que en el presente caso, conforme con lo dispuesto en los artículos 8° y 9° del Código Tributario, el beneficiario no domiciliado es la recurrente al haber percibido rentas de fuente peruana⁴, por lo que esta tiene la calidad de contribuyente y le corresponde efectuar el pago del impuesto vía retención; en tanto que la empresa domiciliada Entel Perú tiene la condición de agente retenedor; por lo que, los importes abonados al fisco constituyen pagos de la obligación tributaria del contribuyente.

Que en efecto, si bien el agente retenedor (Entel Perú) abonó al fisco el importe detraído de la renta de fuente peruana transferida a la recurrente⁵; así como, el importe que pagó con sus propios recursos⁶, consignados en las declaraciones originales y rectificatorias antes descritas, tales montos constituyen pagos de las obligaciones tributarias de la recurrente, al tener esta última calidad de contribuyente, siendo que; de acuerdo, al criterio expuesto en la Resolución N° el referido agente tiene un crédito

⁴ La recurrente percibió intereses por los préstamos otorgados a la empresa domiciliada , lo que constituye rentas de fuente peruana, de conformidad con lo establecido en el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no ha sido cuestionado por ninguna de las partes.

⁵ En virtud de los intereses pagados por el préstamo recibido por la recurrente.

⁶ Como consecuencia de haber retenido un importe inferior al que estaba obligada, según dejó constancia la Administración en el Resultado del Requerimiento N° emitido en el procedimiento de fiscalización iniciado al agente de retención.



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

frente a la recurrente de naturaleza privada, en ningún caso frente a la Administración; toda vez que posee el derecho de repetición contra la recurrente que le confiere el artículo 20° del Código Tributario.

Que en ese sentido, al tener la recurrente la condición de contribuyente es quien tiene la legitimidad para solicitar la devolución de los pagos indebidos efectuados por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos de setiembre y noviembre de 2016, por cuanto aquella es titular del crédito en caso tales pagos hubiese sido efectuados de manera indebida y/o en exceso; en consecuencia, lo argumentado en sentido contrario por la Administración carece de sustento.

Que sin embargo, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, se aprecia que en la resolución apelada, la Administración denegó las solicitudes de devolución materia de autos, debido a que la recurrente no cumplió con presentar el certificado de residencia en Chile, por lo que no existía ningún pago indebido y/o en exceso susceptible de devolución por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de setiembre y noviembre de 2016, al resultar aplicable los beneficios del CDI Perú – Chile; en consecuencia, corresponde analizar dicha observación.

CDI Perú – Chile

Que mediante Resolución Legislativa N° 27905⁷ y Decreto Supremo N° 005-2003-RE⁸ se aprobó y ratificó, respectivamente, el Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República de Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto a la Renta y al Patrimonio⁹.

Que el primer párrafo del artículo 4° del CDI Perú - Chile señala que para los efectos del convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Que de acuerdo a los párrafos 1 y 2 del artículo 11° del CDI Perú – Chile los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, dichos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15% del importe bruto de los intereses.

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

Que el artículo 2° del citado decreto supremo dispone que el Certificado de Residencia emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI.

Que indica, además, que el agente de retención del Impuesto a la Renta por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado con el cual el Perú ha celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Tributaria (CDI), o en general, de cualquier impuesto al que sea aplicable el CDI, deberá sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI únicamente con el Certificado de Residencia entregado por el sujeto residente en ese Estado, el cual deberá ser emitido por la entidad competente de dicho Estado.

Que agrega el cuarto párrafo del citado artículo que para sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI, el Certificado de Residencia debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con

⁷ Publicado en el Diario oficial “El Peruano” el 5 de enero de 2003.

⁸ Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 17 de enero de 2003.

⁹ Dicho convenio entró en vigencia el 14 de agosto de 2009. Cabe mencionar que mediante Resolución Legislativa N° 27906 se aprobó el Protocolo Modificadorio a tal convenio el cual fue ratificado mediante Decreto Supremo N° 006-2003-RE.



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

el cual el Perú ha celebrado un CDI y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el período de tiempo que en él se señale y que dicho certificado tendrá un plazo de vigencia de 4 meses contados a partir de la fecha de su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor de vigencia.

Que finalmente, se prevé que si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el CDI. En este supuesto, el sujeto residente de ese otro Estado podrá solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, teniendo en cuenta lo siguiente:

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

Que por su parte, con relación al pago indebido, el artículo 1267° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, preceptúa que el que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió.

Que en sentido, este Tribunal en las Resoluciones N° _____ ha establecido que el pago indebido es aquel efectuado como consecuencia de errores de hecho y de derecho.

Que este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 03701-9-2020, emitida con el carácter precedente de observancia obligatoria y publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 20 de agosto de 2020, 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 en los fundamentos del citado criterio de observancia obligatoria se ha precisado 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 este 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; habiéndose indicado, asimismo, 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.

Que a tenor de lo expuesto, a fin de determinar la aplicación de un CDI al momento de efectuar la retención, lo importante es comprobar si en el mes en que se prestó el servicio el sujeto tenía la calidad de residente en un Estado dado.

Que de los recursos de reclamación y apelación presentados por la recurrente se advierte que esta reconoce que al momento en que se le efectuó la retención no contaba con el Certificado de Residencia vigente, motivo por el cual el 25 de setiembre de 2019, el agente retenedor presentó las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes a las retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de los periodos de setiembre y noviembre de 2016, mediante los Formularios Virtuales PDT 617 N° _____

en las que consignó los importes omitidos, como consecuencia de la aplicación de la Tasa del 30% sobre las operaciones que generaron rentas de fuente peruana, procediendo posteriormente al pago de dichos conceptos, tal como se dejó constancia en los considerandos precedentes.

Que ahora bien, el último párrafo del artículo 2° del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, contempla la posibilidad de que efectuada la retención sin considerar los beneficios del CDI (por no haberse presentado el Certificado de Residencia) pueda solicitarse ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, siempre que se adjunte a la solicitud el Certificado de Residencia que contenga la información relativa a que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el período de tiempo que en él se



Tribunal Fiscal

N° 02321-12-2023

señale.

Que en el presente caso se ha verificado en autos que la recurrente ha cumplido con adjuntar a las solicitudes de devolución de pagos indebidos o en exceso el Certificado de Residencia Fiscal en Chile en el que se consigna que era residente entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, esto es, la información requerida en el último párrafo del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, con lo que se acredita la aplicación de la tasa del 15% prevista en el artículo 11° del CDI Perú - Chile.

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada, debiendo la Administración proceder a devolver los pagos efectuados de manera indebida o en exceso, de acuerdo a lo antes expuesto, en aplicación del artículo 38° del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la participación de los representantes de ambas partes, según se verifica de autos.

Con los vocales Ruíz Abarca y Flores Quispe, e interviniendo como ponente el vocal Rivadeneira Barrientos.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de agosto de 2020, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
RB/QA/RM/vu

NOTA: Documento firmado digitalmente