

NOVEDADES WEB

LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LA OBLIGACIÓN DE RESGUARDAR LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA

Alejandra Agüero Herrera (*)

Voces: *Convenio de doble tributación - Certificado de residencia fiscal - Residencia - Doble imposición.*

1. Aspectos generales

Según la OCDE, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo. La suscripción de convenios para evitar la doble imposición surge como la forma de combatir los efectos negativos de la doble imposición.

La necesidad de equilibrar la situación de los contribuyentes, se dio cuando los países miembros de la OCDE reconocieron la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectuaban operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

Es así que, su eliminación o atenuación mediante la suscripción de estos convenios tenía como finalidad la expansión de las relaciones económicas entre distintos países.

De otro lado, la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Convención modelo de las Naciones Unidas) igualmente tiene como objetivo eliminar la doble imposición.

Las disposiciones contempladas en cada modelo de convenio dependen de los intereses que tengan los países en cuestión. Los países en desarrollo básicamente prefieren el principio de imposición de dividendos exclusivamente en el país de la fuente⁽¹⁾; en cambio, los países desarrollados optan por el principio de imposición exclusivamente en el país de residencia.

Así, mientras que los países exportadores de capital mantienen la drástica reducción en el país de la fuente, propugnando el principio general de imposición en el país de residencia, los países importadores de capital, defienden el criterio de la fuente como principio básico rector de la imposición internacional⁽²⁾.

A diferencia del modelo de la CAN, el modelo OCDE contempla la tributación compartida; esto es que, tanto el país de la residencia como el de la fuente, tienen la potestad de gravar la renta bajo ciertas limitaciones cuantitativas y cualitativas, según sea el caso.

2. Situación actual

Actualmente el Perú tiene vigentes tan sólo siete tratados tributarios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal (CDI en adelante)⁽³⁾, así como uno multilateral con los países de la Comunidad Andina (CAN en adelante).

Desde el 1 de enero de 2004 es aplicable el CDI suscrito con Chile y con Canadá, desde el 1 de enero de 2005 es aplicable el CDI con la CAN⁽⁴⁾, desde el 1 de enero de 2010 es aplicable el CDI con Brasil⁽⁵⁾ y; finalmente, desde el 1 de enero de 2015 son aplicables los CDI con los Estados Unidos Mexicanos, la República de Corea, la Confederación Suiza y la República de Portugal.

A pesar de los esfuerzos hasta ahora efectivizados, en comparación a nuestros vecinos latinoamericanos, el Perú no se aproxima al promedio⁽⁶⁾ en relación al número de acuerdos vigentes en América Latina.

3. Sujetos beneficiarios de los convenios

De acuerdo a los comentarios al convenio modelo OCDE, los primeros convenios se aplicaban a los "ciudadanos" de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los "residentes" de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad.

Es así que, el artículo 4º del modelo de convenio ha regulado la definición de residente. Según los propios comentarios de la OCDE, el concepto de "residente de un Estado contratante" *"cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos: a) para determinar el ámbito de aplicación de un convenio; b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación."*

El referido artículo 4º del modelo señala que *"A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, 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"*.

Así, calificarán como criterios determinantes de la residencia fiscal el domicilio, la sede de dirección, entre otros. En los casos de personas naturales, precisa los comentarios de OCDE que, la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utilizan las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción integral a imposición.

De igual manera, la norma define cuando una persona no se considere residente de un Estado. Este supuesto se produce cuando aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo; por ejemplo, en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros.

El artículo bajo comentario pretende resolver los casos en que una misma persona natural sea residente de ambos Estados contratantes en función a la legislación interna de los países comentado anteriormente. Así pues, además de definir la expresión residente de un Estado contratante, la referida norma pretende *resolver los casos de doble residencia*.

Los comentarios de la OCDE a manera de introducción señala que *"para aclarar el ámbito del artículo se hacen algunas consideraciones generales sobre los dos casos típicos de conflicto, es decir, entre dos residencias y entre la residencia y la fuente o situación. En ambos casos, el conflicto se produce porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante o los dos reclaman la residencia de la persona de que se trate"*.

Es así que, la norma establece que *"cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

- a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;
- c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo".

Para resolver estos conflictos se han establecido reglas particulares que dan preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con otro. La aplicación de estas reglas se realizará en función a los hechos sucedidos durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo.

El primer supuesto, bajo el escenario en que una persona tenga una vivienda permanente en un Estado y una estancia temporal en otro Estado, da preferencia al Estado donde la persona tenga su residencia permanente.

En los comentarios de la OCDE se ha precisado que "lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración".

Ahora bien, si la persona tuviera una vivienda permanente en ambos Estados prevalecerá el estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendido como su centro de sus intereses vitales.

Ahora bien, en caso no sea posible determinar su residencia en función a dichas reglas, el inciso b) ha establecido la solución en caso la persona tenga su residencia en ambos Estados no siendo posible determinar su centro de intereses vitales, así como cuando la persona no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados en cuestión. En este caso, se recurre a la figura del lugar de mora del sujeto.

En ambos casos, prevalecerá el Estado donde la persona permanezca con mayor frecuencia, ya sea en una vivienda, un hotel u otros.

Ahora bien, el inciso c) determina que si la persona mora en ambos Estados o no mora en ninguno de ellos, prevalecerá el Estado donde la persona sea nacional. Finalmente, el último inciso sentencia que si la persona posee la nacionalidad en ambos Estados o no la posee en ninguno de ellos, el convenio encomienda a las autoridades competentes la resolución de la cuestión mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento establecido en el artículo 25.

El artículo bajo análisis también dispone que "cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva".

Este último apartado está dirigido a las sociedades y a otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. Para este supuesto, prevalecerá el Estado donde la sociedad o agrupación de personas con o sin personalidad jurídica sea dirigida efectivamente, resultando irrelevante para estos efectos, un aspecto formal, como es el lugar de inscripción de la misma.

Además, se indica que "en general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o "sujeción plena", basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado ("Estado de residencia"). Esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas "domiciliadas" en un Estado en el sentido habitual del término "domicilio" según la legislación (derecho privado). La sujeción integral al impuesto se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones someten

a imposición plena a las personas físicas que prestan servicios a bordo de buques cuyo puerto base se encuentra en su territorio".

Como hemos visto hasta el momento y tal como se apunta en los comentarios de la ODE, "los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de "residente" y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado".

El convenio interviene ante el conflicto de los conceptos de residencia de ambos Estados, disponiendo parámetros para determinar cual de los conceptos de residencia debe prevalecer. A modo de graficar lo antes indicado, los comentarios al convenio proponen el siguiente ejemplo "una persona física tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de seis meses en el Estado B y, conforme al derecho interno de este, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a esta persona. El Convenio debe resolver el conflicto".

Sobre el particular, se indica que "el artículo (conforme a las disposiciones del apartado 2) da preferencia al Estado A. Sin embargo, ello no implica que el artículo establezca reglas especiales sobre la "residencia" y que no se tome en cuenta la legislación interna del Estado B por ser incompatible con aquellas. En realidad, se trata simplemente, de que en un conflicto de ese tipo es necesario optar entre el derecho de uno u otro Estado y esa es la finalidad de las reglas especiales que el artículo propone".

4. Sustento de la calidad de residente de un Estado contratante

Respecto de la sustentación en el Perú de la condición de "residente en el otro Estado" del sujeto no domiciliado beneficiario, se estableció la obligación de sustentar la misma con un Certificado de Residencia.

No cabe duda que la uniformidad en la probanza de la condición de residente de un Estado Contratante para la aplicación del convenio resulta ser una garantía para evitar el abuso en la aplicación de los convenios y, consecuentemente, resulta ser una seguridad para los Estados contratantes a la hora de validar los beneficios a un contribuyente del impuesto.

Mediante Decreto Supremo No 090-2008-EF se dictaron las medidas necesarias para la aplicación de los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria. Así, de acuerdo a la mencionada norma y tal como lo ha reconocido la Administración Tributaria en el Informe N°94-2015-SUNAT/5D0000 "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".

5. Características de los Certificados de Residencia

Se han establecido los siguientes requisitos que deben guardar los Certificados de Residencia para que sean susceptibles de neutralizar los efectos de la norma interna a efectos de reconocer los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición:

- Debe consignar que el contribuyente es residente del Estado con el que el Perú ha celebrado el CDI
- Debe consignar que el contribuyente está sujeto a impuestos en el Estado con el que el Perú ha celebrado el CDI
- Debe consignar que el contribuyente está sujeto a impuestos en el Estado con el que el Perú ha celebrado el CDI
- Debe ser emitido por la autoridad competente de ese mismo estado

Es preciso anotar que, el Certificado de Residencia tiene un plazo de 4 meses contados a partir de la fecha de su emisión, siendo irrelevante el plazo que establezca el mismo documento, salvo que le otorgue un plazo de vigencia menor a los 4 meses antes indicado.

6. Oportunidad en que debe de presentarse el Certificado de Residencia

De conformidad con el artículo 2º del Decreto "el agente de retención del IR por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado

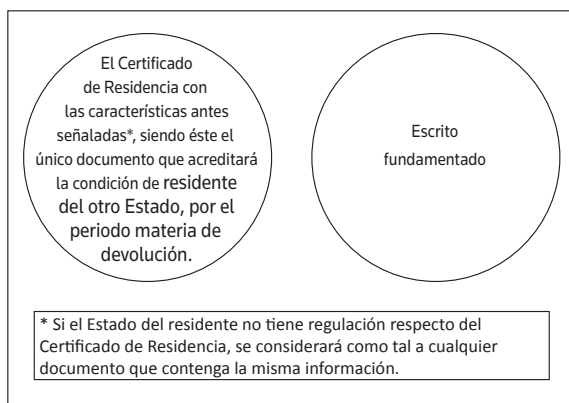
con el cual el Perú ha celebrado un CDI o, en general, de cualquier impuesto al que sea aplicable el CDI, deberá sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI únicamente con el Certificado de Residencia entregado por el sujeto residente en ese Estado, el cual deberá ser emitido por la entidad competente de dicho Estado". (El subrayado es nuestro)

Recordemos que, de conformidad con el artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, en principio, deberán retener y abonar a la Administración Tributaria con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos correspondientes.

7. Consecuencia de no presentar el Certificado de Residencia oportunamente

Si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, esto es, al momento del pago o acreditación al beneficiario no domiciliado las referidas rentas de fuente peruana, el agente de retención deberá efectuar la retención correspondiente sin considerar los beneficios del CDI.

En este caso, queda a salvo el derecho del sujeto residente del otro Estado para solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, siempre que tenga en cuenta lo siguiente:



Cabe precisar que, en este caso, el sujeto no domiciliado deberá inscribirse en el RUC para poder tramitar la solicitud de devolución de la retención realizada en exceso o indebidamente, según corresponda.

8. Validación del Certificado de Residencia

Mediante el Decreto bajo análisis se ha establecido además la obligación de comprobar la autenticidad de los Certificado de Residencia cuando la entidad competente para la emisión del referido certificado posea un sistema de verificación en línea.

Es así que, mediante la Resolución de Superintendencia N° 230-2008-SUNAT vigente a partir de 01 de enero de 2009, la Administración Tributaria señaló que a la fecha, Chile posee un sistema de verificación en línea de los certificados de residencia que emite, a fin de que el agente de retención compruebe la autenticidad de los referidos certificados.

9. Plazos a tener en cuenta al momento de presentar el Certificado de Residencia

La obligación de sustentar la aplicación de los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición mediante los Certificados de Residencia parece estar inmersa en una serie de formalismos excesivos que podrían limitar, en virtud a una norma infralegal, los derechos reconocidos mediante convenios que no han establecido ningún requisito formal para su reconocimiento.

En primer lugar, se ha establecido que el único documento que sustentará la residencia del no domicilio será mediante el referido Certificado

de Residencia, salvo que no exista una entidad competente en el otro Estado contratante encargado de emitirlos.

Es así que la SUNAT en el Informe No. 012-2014-SUNAT/4B0000 precisó que "el Certificado de Residencia (...) es un documento que sirve para acreditar la condición de residente de un contribuyente en ese Estado por el periodo que se señale en aquel, calidad con la cual dicho sujeto accede al tratamiento contemplado en el CDI". (El subrayado es nuestro)

Bajo dicha premisa, la Administración Tributaria concluyó que, en el Informe No. 094-2015-SUNAT/5D0000, "tratándose de contribuyentes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario que los no domiciliados aludidos en el mismo artículo presenten a aquellos sus Certificados de Residencia a efecto que al cumplir con lo dispuesto en aquella norma se consideren los beneficios contemplados en los CDI que sean aplicables a esos no domiciliados".

En segundo lugar, se ha establecido un momento específico para que el residente del otro Estado presente el Certificado de Residencia al agente de retención. Ante la falta de éste en el momento indicado, el agente está obligado a retener el impuesto o una suma equivalente en caso se trate de la contabilización de la renta como costo o gasto.

Si bien queda a salvo el derecho del no domiciliado de solicitar la devolución de los retenidos en exceso o indebidamente, según sea el caso, consideramos que el Decreto bajo análisis, de donde fluye el criterio de la SUNAT, viola el principio de jerarquía normativa al establecer mayores requisitos a los establecidos en los CDI a efectos de gozar de los beneficios otorgados en los mismos.

Además, el hecho de restringir las pruebas susceptibles de confirmar la residencia del no domiciliado únicamente con el denominado Certificado de Residencia y, en un momento específico, parecería ser un exceso de formalismo que podría desencadenar el desconocimiento de los efectos de un convenio.

En cuanto a la oportunidad y características del Certificado de Residencia, la Administración Tributaria, en el Informe N° 012-2014-SUNAT/4B0000, analizando en particular la aplicación del convenio suscrito con Chile, señaló que "tratándose de sujetos residentes en Chile, a fin que se les efectúe la retención del Impuesto a la Renta en el Perú, considerando los beneficios contemplados en el CDI suscrito entre ambos países, debe tenerse en cuenta que al momento de la retención no haya transcurrido el plazo de vigencia del documento al que hace referencia el artículo 2º del Decreto Supremo No. 090-2008-EF, esto es, mas de 4 meses contados a partir de la fecha de emisión del Certificado de Residencia, y que el periodo por el cual se ha otorgado esta certificación comprenda la fecha en que se va a efectuar la retención".

De hecho, a manera de precisión, la SUNAT mediante el Informe No. 094-2015-SUNAT/5D0000 indicó que "el referido Certificado de Residencia: i) debe ser presentado por el residente de un Estado con el cual el Perú tiene suscrito un CDI al momento de la retención del Impuesto a la Renta, y estar dentro del plazo de 4 meses contados a partir de la fecha de emisión de dicho Certificado; y además, ii) el periodo de vigencia por el cual se ha otorgado debe comprender la fecha en la que se efectúa la retención".

Nótese que existen dos plazos diferenciados. El primero referido al periodo de tiempo que el Estado contratante reconoce la residencia del sujeto no domiciliado en el denominado Certificado de Residencia y, el segundo, el periodo de tiempo por el cual el Certificado de Residencia tiene una vigencia máxima a efecto de que "el agente de retención del Impuesto a la Renta en el Perú, pueda sustentar con él el otorgamiento de los beneficios señalados en el CDI por el periodo de residencia que se señala en el mencionado Certificado"⁽⁷⁾.

10. Consecuencia de no retener el Impuesto a la Renta en los plazos previstos ante la no presentación del Certificado de Residencia

Como indicamos anteriormente, el Decreto Supremo No. 090-2008-EF ha establecido 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 efecto, tal como lo ha sostenido la Administración Tributaria, "el Certificado de Residencia en análisis tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en un estado con el cual el Perú tiene suscrito un CDI a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el mismo"⁸.

Agrega la SUNAT que "el referido Certificado de Residencia: i) debe ser presentado por el residente de un Estado con el cual el Perú tiene suscrito un CDI al momento de la retención del Impuesto a la Renta, y estar dentro del plazo de 4 meses contados a partir de la fecha de emisión de dicho Certificado; y, además, ii) el periodo de vigencia por el cual se ha otorgado debe comprender la fecha en que se efectúa la retención".

En caso los Certificados de Residencia sean otorgados por el plazo de un año, "lo determinante para que surtan efectos es que sean presentados dentro del plazo de 4 meses de vigencia de los mismos, contados a partir de la fecha de emisión". Es así que, la Administración tributaria concluye que "los Certificados de Residencia otorgados por términos de un año acreditan la condición de residente, en la medida que sean presentados para efecto de la retención del Impuesto a la Renta dentro del plazo de 4 meses contados a partir de la fecha de su emisión".

De acuerdo al artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, existen dos momentos en los cuales el agente de retención está obligado a retener o pagar un importe equivalente al impuesto correspondiente a los sujetos no domiciliados. El primer momento se genera cuando el agente de retención contabiliza como costo o gasto la renta de fuente peruana que debe pagar al sujeto no domiciliado; en este caso, éste estará obligado a pagar un importe equivalente a la retención. En caso no se contabilice el gasto antes de su pago, el segundo momento se generará cuando el agente de retención pague, efectivamente, la renta de fuente peruana al sujeto no domiciliado.

Sobre el particular, la SUNAT ha precisado que "los contribuyentes referidos en el segundo párrafo del artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de cumplir con lo dispuesto allí, deben determinar el monto equivalente a la retención de dicho impuesto a que alude esa norma, y siendo que esta retención debe considerar los beneficios contemplados en el CDI que sean aplicables a los no domiciliados referidos en dicho artículo, resulta necesario que estos presenten a aquellos sus Certificados de Residencia a efecto que al cumplir con los dispuesto en aquella norma se consideren los beneficios en mención"⁽⁹⁾.

No obstante ello, coincidimos con Arbulú cuando sostuvo que "el artículo 76º no estaría regulando una retención en la medida que el responsable domiciliado en el Perú debe destinar su propio dinero para pagar el importe equivalente a la retención".

Es así que, en opinión del referido autor, "si el Reglamento dispone que el CR debe presentarse al momento de efectuarse la retención, esto no se aplicaría en el caso en que el responsable deba realizar el pago del Impuesto en función de la contabilización de costo o gasto a favor del no domiciliado; sino sólo cuando medie el pago de la renta a favor del no domiciliado".

En ese sentido, si el agente de retención no cuenta con el Certificado de Residencia "al momento de la retención", en aplicación a dicha norma, el mismo deberá retener y abonar al fisco el impuesto aplicando la tasa del Impuesto a la Renta correspondiente en cada caso y no aplicar los beneficios del convenio.

En caso el agente de retención no cumpla con retener el impuesto al momento del pago de la renta de fuente peruana a pesar de no tener un Certificado de Residencia válido oportunamente, éste habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 178 del Código Tributario.

En efecto, de acuerdo a la referida norma, "constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: 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".

Somos de opinión que, las obligaciones reguladas en el decreto supremo bajo análisis, no deberían ser oponibles al momento en que el agente de retención deba de realizar la retención, sino más bien, deben ser un mecanismo de prueba para que la Administración Tributaria pueda comprobar el domicilio del sujeto beneficiario del CDI.

La oportunidad en que se obtenga el Certificado de Residencia no acredita que el residente del otro Estado sea beneficiario o no del CDI; lo que acredita que el residente del otro Estado sea beneficiario del convenio es si su condición de residencia cumple con alguno de los supuestos que establece el CDI, no habiéndose regulado, como lo vimos anteriormente, algún requisito formal (como un certificado) que acredite su derecho a gozar de los referidos beneficios.

Esta situación ha sido comentada por Arbulú, quien ha concluido que "esto, sin lugar a dudas, restringe el derecho de libertad de prueba y supone una limitación formal que podría desconocer los efectos de un CDI en un caso concreto".

La norma reglamentaria inexplicablemente sólo permite que el residente del otro Estado solicite la devolución del importe indebidamente retenido cuando, no habiendo presentado el Certificado de Residencia oportunamente, acredite mediante un Certificado de Residencia que es residente del Estado con el que el Perú haya suscrito un CDI.

La referida norma no ha regulado la posibilidad de que el agente de retención solicite la devolución de lo indebidamente retenido cuando, no teniendo el Certificado de Residencia oportunamente, tenga que pagar un importe equivalente a una retención. De lo contrario, de no pagar un importe equivalente a la retención podría haber incurrido en una infracción debiendo pagar la multa correspondiente, más intereses. Esta situación no ha sido normada; sin embargo, creemos que el derecho del agente de retención de solicitar la devolución es un derecho que no necesita ser reconocido expresamente.

NOTAS

- (*) Asociada de Asesoría y Planeamiento Tributario del Estudio Grellaud y Luque Abogados. Ninguna opinión proporcionada en este documento debe ser tomada como un consejo legal o tributario para resolver casos específicos sin la adecuada asesoría particular en el caso concreto de un profesional. Contacto: aaguero@gylabogados.com
- (1) VILLAGRA CAYAMANA, Renée. Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Pág.153
- (2) LUCAS DURAN, Manuel. La tributación de los dividendos internacionales. Editorial Lex Nova S.A. Primera Edición. España. Julio 2010. Pág. 298.
- (3) Actualmente, se estaría negociando nuevos CDI con Francia, Italia, Japón, Tailandia, Qatar, Reino Unido. De igual manera, se estaría renegociando los CDI con España (fue suscrito y sometido a aprobación del Congreso en 2006, no siendo nunca aprobado) y Suecia (Este CDI fue denunciado por Suecia, siendo aplicable sólo hasta el 31 de diciembre de 2006).
- (4) En la actualidad únicamente Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú son parte de la CAN. Venezuela se retiró en 2006 de la Comunidad como protesta a los Tratados de Libre Comercio que luego celebrarían Colombia y Perú con Estados Unidos.
- (5) Cabe precisar que, desde el 6 de abril de 2006, está pendiente de aprobación en el Congreso de la República el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal con España.
- (6) Sobre el particular, Guillermo Grellaud ya se había pronunciado sobre el particular cuando todavía no se habían suscrito los CDIs con Estados Unidos Mexicanos, la República de Corea, la Confederación Suiza y la República de Portugal, comentando en el Diario El Peruano el 15.08.2013 que "nuestro país está bastante lejos de nuestros vecinos latinoamericanos, pues ellos, en conjunto ya tienen en vigencia más de 150 convenios para evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal, mientras que nosotros sólo tenemos tres (Brasil, Canadá y Chile), además del que se aprobó con el Pacto Andino, que dicho sea de paso ahora sólo se aplica para Bolivia, Colombia y Ecuador".
- (7) Revisar Informe No. 012-2014-SUNAT/4B0000.
- (8) Informe No. 94-2015-SUNAT/5D0000 de fecha 03 de julio de 2015.
- (9) Informe No. 94-2015-SUNAT/5D0000 de fecha 03 de julio de 2015.