



UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE DERECHO

PROGRAMA ACADÉMICO DE DERECHO

**Exigencia del certificado de residencia para la aplicación del convenio para
evitar la doble imposición en Perú**

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el título profesional de Abogado

AUTOR(ES)

Cabrera Elias, Maria Fernanda
Anton Suarez, Johana Paola

0009-0006-0947-3105
0009-0009-9764-3988

ASESOR(ES)

Vilcarromero Ruiz, Raúl

0000-0001-9428-7599

Lima, 14 de noviembre de 2023

Dedicatoria

A nosotras, por nuestra fortaleza y determinación para llegar más lejos en la carrera profesional y en la vida. Y a nuestra familia por ser un apoyo constante en nuestro camino.

Agradecimientos

Expresamos nuestra gratitud hacia la UPC por brindarnos la posibilidad de ser parte de su comunidad y aprender como estudiantes. Extendemos nuestro agradecimiento a todos los profesores que nos respaldaron en la realización de este proyecto y nos dedicaron el tiempo requerido para enfrentar este desafío académico.

Resumen

El presente trabajo de suficiencia profesional tiene como objetivo analizar la problemática existente entre los certificados de residencia y los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI”) en Perú. Se ha identificado que el Decreto Supremo 090-2008-EF, dispone el deber del contribuyente de presentar el Certificado de Residencia para aplicar un CDI, lo cual es incompatible con dicho Tratado.

El problema central reside en que este Decreto impone requisitos suplementarios que no están contemplados en los CDI y que distorsionan la intención original de las partes que acordaron estos tratados, ya que conduce a una restricción y distorsión en la implementación de los acuerdos.

La Corte Suprema de Justicia ha emitido una sentencia en la que establece que, bajo el Principio de Jerarquía Normativa, una norma de rango inferior excede lo pactado en un CDI, por lo tanto, se debe aplicar lo establecido en este último.

Además, se tiene en cuenta que el requerimiento adicional del Certificado de Residencia establecido en el Decreto Supremo vulnera el Principio de Pacta Sunt Servanda, ya que este señala que los Tratados deben cumplirse bajo propios términos.

En conclusión, la exigencia del Certificado de Residencia para aplicar los CDI en Perú se debe a la imposición de condiciones adicionales establecidas en un Decreto Supremo que excede lo pactado en dichos CDI, lo cual genera una vulneración de los Principios antes señalados.

Bajo ese escenario, es necesario revisar y ajustar la normativa para garantizar una correcta aplicación del convenio y evitar conflictos normativos que afecten a los contribuyentes y a la seguridad jurídica.

Palabras clave: [Convenios para Evitar la Doble Imposición; Certificado de Residencia; Principio de Jerarquía Normativa; Principio de Pacta Sunt Servanda]

Abstract

The purpose of this professional sufficiency work is to analyze the issues between the residence certificate and the Double Taxation Agreements (hereinafter, "DTAs") in Peru. It has been identified that Supreme Decree No. 090-2008-EF, which establishes the obligation to present the residence certificate to apply a treaty, is incompatible with said Treaty.

The main issue is that this Decree establishes additional conditions that have not been foreseen in the DTAs and distort the will of the contracting parties, as it results in a limitation and distortion in the application of the treaties.

The Supreme Court has issued a ruling that, under the Principle of Normative Hierarchy, a lower-ranking norm exceeds what is agreed in a DTA; therefore, what is established in the latter must be applied.

Furthermore, the additional requirement of the residence certificate established in the Supreme Decree violates the Pacta Sunt Servanda Principle, which states that agreements must be fulfilled under their own terms.

In conclusion, the requirement for a residence certificate to apply DTAs in Peru is due to the imposition of additional conditions established in a Supreme Decree that exceed what is agreed in these DTAs, which constitutes a violation of the aforementioned principles.

In this scenario, it is necessary to review and adjust the regulations to ensure the proper application of the treaty and to avoid normative conflicts that affect taxpayers and legal security.

Keywords: [Double Taxation Avoidance Agreements; Residence Certificate; Normative Hierarchy Principle; Pacta Sunt Servanda Principle]

u201212481_Anton Suarez, Johana Paola_Exigencia del certificado de residencia para la aplicación del convenio para evitar la doble imposición en Perú

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	pj.gob.pe Fuente de Internet	4%
2	hdl.handle.net Fuente de Internet	3%
3	www.mef.gob.pe Fuente de Internet	2%
4	blog.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
5	laley.pe Fuente de Internet	1%
6	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	1%
7	repositorioacademico.upc.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	img.lpderecho.pe Fuente de Internet	1%

ÍNDICE

1. Introducción	7
2. Capítulo 1: Antecedentes de la Casación N° 8380-2021	7
3. Capítulo 2: Marco Teórico	9
3.1. Convenio para Evitar la Doble Imposición	9
3.1.1. Naturaleza Jurídica de los CDI y su perfeccionamiento en la legislación peruana	10
3.1.2. Rango de los CDI en el marco legal peruano	12
3.2. Certificado de Residencia	13
3.3. Principios Constitucionales y Tributarios	15
3.3.1. Principio Pacta Sunt Servanda	15
3.3.2. Principio de Jerarquía Normativa	16
3.3.3. Principio de Legalidad	18
4. Capítulo 3: El Certificado de Residencia para aplicar los CDI	20
5. Conclusiones	23
Referencias	25

1. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo de Suficiencia Profesional se centra en una cuestión de gran relevancia en el ámbito de la normativa tributaria internacional y su aplicación en el contexto de Perú, así pues, radica en la discrepancia existente entre el Decreto Supremo 090-2008-EF, emitida para el establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y regulación de la emisión de los Certificados de Residencia en el Perú, y los CDI. Esta discrepancia ha generado controversias y desafíos considerables en la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, dando lugar a situaciones que plantean interrogantes sobre los Principios de Jerarquía Normativa y Pacta Sunt Servanda para el cumplimiento de CDI.

El principal conflicto se refiere a la exigencia impuesta por el Decreto Supremo, que establece la obligación de presentar un Certificado de Residencia para acceder a los beneficios del convenio bilateral. Sin embargo, esta exigencia no encuentra reflejo en el propio convenio, lo que plantea una contradicción normativa que cuestiona la jerarquía de las normas y sus efectos en la aplicación de tratados internacionales. La discrepancia entre ambas normativas resalta la importancia de mantener la coherencia y armonía en el sistema legal, especialmente cuando se trata de acuerdos internacionales.

En ese sentido, el presente trabajo abordará la exigencia del Certificado de Residencia por parte de la Administración Tributaria para la aplicación de los CDI, lo cual incide en la correcta aplicación de Principios Constitucionales y Tributarios en la ejecución de tratados internacionales destinados a prevenir la doble imposición. La resolución de estos desafíos reviste una gran importancia no solo desde una perspectiva legal y fiscal, sino también en términos de la promoción de relaciones internacionales armoniosas.

2. PRIMER CAPÍTULO – ANTECEDENTES DE LA CASACIÓN N° 8380-2021

En principio, el proceso que conllevó a la emisión de la Casación N°8380-2021, inició por una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N°10807-1-2018, mediante la cual, el demandante exigió el reconocimiento del pago correspondiente

a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados ascendente al 15% de la contraprestación pagada por concepto de comisión por garantizar préstamos que se pagó a una empresa, conforme a la normativa tributaria peruana y el CDI celebrado entre Perú y Brasil.

Sin embargo, la SUNAT y el Tribunal Fiscal concluyeron que no se había efectuado de forma correcta la retención, indicando como sustento legal que no se presentó el Certificado de Residencia emitida por la autoridad brasileña cumpliendo los requisitos señalados por el Decreto Supremo, solicitando en base a ello que se subsane la omisión del pago efectuado y la infracción cometida por parte del demandante.

De esa manera, en primera instancia judicial, se emitió la Sentencia que declaraba que, según el artículo 27° del CDI suscrito entre los países contratantes, la administración tributaria puede establecer disposiciones formales que los contribuyentes deben acatar para acceder a las disposiciones del CDI; siendo que, estos requisitos se encuentran desarrollados en el Decreto Supremo.

Por lo cual, la demandante impugnó la sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Tributario; sin embargo, la Sala Contenciosa Administrativa confirmó la sentencia del Juzgado bajo el argumento que, se deduce de la normativa peruana que, para acceder a los beneficios previstos en el CDI Brasil-Perú, el agente retenedor deberá poseer el Certificado de Residencia al momento de contabilizar el gasto o costo, lo que en el presente caso no fue acreditado por la empresa demandante.

Por lo tanto, al no contar con dicho certificado siguiendo las disposiciones del Decreto Supremo en mención, no correspondía aplicar la tasa reducida, sino la tasa del 30% del Impuesto a la Renta.

De ese modo, la materia controvertida en sede casatoria se centra entre lo establecido en el Decreto Supremo 090-2008-EF y el CDI entre Perú y Brasil en relación al momento requerido para tener el Certificado de Residencia con el fin de acceder a las ventajas fiscales estipuladas en dicho CDI, ya que mientras que el CDI no especifica este aspecto, el artículo 2 del Decreto Supremo 090-2008-EF demanda que el agente de retención del Impuesto a la Renta posea el mencionado certificado al momento de efectuar la retención por rentas

pagadas o acreditadas a un individuo residente de Brasil, con el propósito de respaldar la aplicación de los beneficios contemplados en el CDI.

Sobre el particular, la Corte Suprema determinó que, en base al Principio de Jerarquía Normativa, Legalidad y Pacta Sunt Servanda, el reglamento aprobado a través del Decreto Supremo 090-2008-EF no puede establecer requisitos esenciales para acceder a los beneficios de un CDI. Por lo que, el requerimiento de un Certificado de Residencia debe interpretarse como una formalidad destinada únicamente a demostrar la calidad de residente de un Estado con el cual Perú ha celebrado un convenio.

En este contexto, no debería conllevar la pérdida de los beneficios acordados en el Convenio entre Perú y Brasil el hecho de no cumplir o retrasarse en la obtención del Certificado de Residencia.

Por lo tanto, la Corte Suprema estableció como precedente vinculante que el Decreto Supremo 090-2008-EF, al imponer requisitos adicionales en relación a la "oportunidad" para obtener el Certificado de Residencia (a pesar de que dicho certificado puede ser un medio válido para acreditar la condición de residente en uno de los países que forman parte del convenio), contradice los términos acordados en el CDI, siendo que este no establece la obligación de obtener el Certificado de Residencia antes de registrar la operación o permite que se regule de esa manera mediante una normativa reglamentaria, ya que esto alteraría el contenido del acuerdo entre los Estados contratantes en el convenio mencionado.

3. SEGUNDO CAPÍTULO – MARCO TEÓRICO

3.1. Convenio para Evitar la Doble Imposición

En una era de globalización, resulta usual que se realicen operaciones comerciales entre empresas que residen en distintos países, lo cual puede generar una doble imposición fiscal, la cual se manifiesta cuando dos o más Estados aplican un impuesto sobre una misma fuente de ingresos, basándose en su soberanía y considerando que tienen el derecho de gravar dicha renta.

Lo cual, evidentemente, genera que dicha doble imposición acarree; en primer lugar, en impactar en la capacidad de pago del contribuyente; en segundo lugar, pueden dar lugar a tratos desiguales para ingresos que son idénticos; en tercer lugar, representan un obstáculo para promover la inversión extranjera que contribuiría al crecimiento económico y; en cuarto lugar, van en contra de la eficacia de un sistema fiscal al fomentar niveles de evasión y elusión fiscal.

De ese modo, se crean los Tratados para evitar que se aplique una doble carga fiscal y prevenir situaciones de doble tributación bajo modelos como los de la OCDE, Naciones Unidas y/o, Decisión 578 (Zambonino et al., 2019) con el fin de evitar la desmotivación en la ejecución de actividades económicas y comerciales a nivel global (Sarduy & Rosado, 2018).

Así pues, nacen los Convenios para Evitar la Doble Imposición un tipo de Tratado entre dos naciones con el propósito de prevenir que los mismos ingresos o ganancias estén sujetos a impuestos en ambos países.

3.1.1. Naturaleza Jurídica de los CDI y su perfeccionamiento en la legislación peruana

En principio, conforme hemos indicado, los CDI se encuentran dentro de la categorización de los Tratados, lo cuales representan manifestaciones de la voluntad de un Estado al establecer acuerdos con otros estados o entidades internacionales, y están regidos por disposiciones normativas, prácticas y actuaciones doctrinales del derecho internacional.

Así pues, Pérez (2016) señala que, los Tratados internacionales son el principal vehículo para crear compromisos y normativas entre naciones en el contexto del derecho internacional. Su relevancia radica en su capacidad para formalizar pactos que comprometen a los participantes y tienen el potencial de afectar las políticas y las relaciones entre países.

Por su parte, Lester et al. (2017) han referido que los acuerdos internacionales son

instrumentos legales que establecen normas para las interacciones entre Estados y, en ciertas ocasiones, organizaciones internacionales. La correcta interpretación y ejecución de estos acuerdos son fundamentales para prevenir disputas y fomentar la colaboración en la comunidad global.

Ahora bien, la importancia radica en que, al firmar estos Tratados, los Estados deciden cómo ejercer su jurisdicción fiscal, determinando si aplicarán impuestos de manera exclusiva o compartida sobre las ganancias sujetas a tributación en cada transacción.

Así pues, en la opinión de Castagnède (2019) las reglas que rigen la aplicación del Impuesto sobre las ganancias se ven influenciadas por las disposiciones de los acuerdos fiscales internacionales. Esto se debe a que estos tratados pueden introducir criterios que difieren o distorsionan los establecidos por las leyes fiscales internas. Además, estos acuerdos tienen como objetivo principal la distribución de la capacidad de recaudación de impuestos entre las partes, en función de circunstancias particulares (Benitez, 2022).

Sobre el particular, de acuerdo a la política nacional, los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional (Congreso Constituyente Democrático, Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 55), es decir, la Constitución reconoce que todos los tratados celebrados o firmados por Perú se incorporan al sistema legal interno del país.

Al respecto, la Carta Magna ha dispuesto que los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el presidente de la República y siempre que versen sobre crear, modificar o suprimir tributos, entre otros. Es decir, dicho cuerpo legal requiere que sobre un tratado que comprenda materia tributaria, tales como los CDI, deben ser ratificados por el Congreso para ser incorporados en el derecho peruano.

Como se puede notar, la inclusión de los tratados en la legislación nacional de Perú debe cumplir con el procedimiento de mayor jerarquía establecido por la Constitución.

3.1.2. Rango de los CDI en el marco legal peruano

En Principio, es importante destacar que la Constitución de Perú de 1993 no aborda de manera explícita una resolución para situaciones en las que los tratados internacionales entren en conflicto con las leyes nacionales, a diferencia de lo que contemplaba la Constitución de 1979, lo cual acarrea en una condición de falta de claridad en la normativa.

No obstante, a ello a través de las normas jurídicas, las cuales constituyen una de las principales fuentes del Derecho, se ha manifestado que no todas tienen las mismas características y jerarquía. A fin de reconocer dichas normas que comprenden el sistema legal peruano, es necesario organizarlas a través de la Pirámide Kelseniana, la cual representa una jerarquía de normas legales que establece la relación entre diferentes fuentes del derecho, desde la Constitución hasta las leyes ordinarias y las normas individuales.

Al respecto, es preciso mencionar que, se ha desarrollado que la pirámide de Kelsen, o jerarquía normativa, representa un enfoque legal riguroso destinado a eliminar cualquier influencia de naturaleza psicológica, sociológica o teológica en la construcción del sistema jurídico. Su propósito es restringir el ámbito de la ciencia del derecho a la investigación exclusiva de las posibles estructuras normativas y las conexiones fundamentales entre ellas. La jerarquía normativa de Kelsen consiste en la clasificación de distintos tipos de normas en un sistema que permite identificar claramente cuál prevalece sobre las demás, como, por ejemplo, la Constitución, las leyes, los decretos, las ordenanzas, entre otros (Galindo, 2018).

Así pues, la Pirámide de Kelsen es una representación de la jerarquía de las normas legales en la cual en la cúspide está ocupada por la Norma Fundamental o Norma Suprema. Esta norma se considera la base de todo el sistema legal y sirve como

fundamento para todo el ordenamiento jurídico. A partir de esta norma fundamental se derivan otras normas de menor jerarquía, como leyes, reglamentos y disposiciones constitucionales, las cuales componen la estructura legal de un país.

Aunado a ello, de acuerdo con la perspectiva presentada por Asbún (2016), la jerarquía, tal como Kelsen la definió en 1935, se fundamenta en la validez de una norma al depender de otra de mayor rango, reconociendo que la Constitución se erige como la ley fundamental de la nación. Siguiendo la idea de Asbún, cualquier normativa que entre en conflicto con la norma de rango superior carece de validez legal. En este contexto, la Constitución de la República ostenta la posición de Ley Suprema que prevalece sobre las demás.

Así pues, la Pirámide de Kelsen establece cinco niveles de mayor a menor nivel jerárquico:

- La Constitución y los Tratados.
- Las normas con rango de ley.
- Los decretos.
- Las resoluciones.
- Las normas de interés de parte.

Como se podrá apreciar, los Tratados poseen rango de ley dentro de la pirámide kelseniana peruana, de acuerdo a lo manifestado el propio Tribunal Constitucional en diversas sentencias, el mismo que se trata del máximo intérprete de la Carta Magna del Perú.

3.3. Certificado de Residencia

Mediante la Exposición de Motivos, se ha determinado que es fundamental que el individuo que no reside en el territorio peruano presente la prueba de su residencia en un país con el cual Perú haya firmado un CDI (Presidencia de la República del Perú, 2008, Decreto Supremo 090-2008-EF).

Cabe indicar que, la residencia es un asunto de considerable relevancia en el ámbito fiscal, ya que establece la sujeción a la autoridad tributaria del Estado. Asimismo, esta figura conlleva una significativa implicación económica para el contribuyente, dado que los impuestos aplicados variarán en función del Estado en el que resida (Aguilera, 2022).

Así pues, la evaluación de la residencia de una persona, en uno u otro Estado, se realiza con el propósito de aplicar el Convenio para Evitar la Doble Imposición en cuestión, aunque dicha persona puede mantener su estatus de residente de acuerdo con la legislación interna de ambos Estados involucrados (Borg, 2017).

En base a ello, se aprueba el Decreto Supremo 090-2008-EF, a través del cual se exige el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente de un Estado respecto del cual el Estado Peruano firmó un CDI, con el objetivo de certificar la condición de residente en ese Estado a fin de acceder a los beneficios señalados en este Tratado (Presidencia de la República del Perú, 2008).

Así pues, dicho cuerpo normativa señala que el agente de retención del Impuesto a la Renta Peruano 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 (Presidencia de la República del Perú, 2008, Decreto Supremo 090-2008-EF).

Añade el Decreto Supremo emitida para sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI, indica que 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 señala este (Presidencia de la República del Perú, 2008, Decreto Supremo 090-2008-EF).

Así, el Certificado de Residencia tendrá un plazo de vigencia de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor de vigencia.

Aunado a ello, el Ministerio de Economía y Finanzas a través de su Decreto Supremo 090-2008-EF menciona que, si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuar sin considerar los beneficios contemplados en el CDI (2008).

Asimismo, se ha fijado un plazo de vigencia para dicho Certificado de Residencia, a fin de “salvaguardar” que el contribuyente no domiciliado aplique los beneficios del CDI sin corresponder, dado que puede existir modificaciones a su condición de residente en el otro Estado Contratante, es decir, que se re domicilie en otro país.

Por su parte, a través de la Resolución de Superintendencia 230-2008-SUNAT, se establecen la forma, plazo y condiciones en que se emitirán los Certificados de Residencia para la aplicación de los CDI y prevenir la evasión tributaria, y señalan los Estados que cuentan con sistemas de verificación en línea con los cuales el Perú ha celebrado dichos convenios (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2008).

Como se podrá advertir, del mismo modo, si un contribuyente que reside en un país que ha firmado un CDI con Perú genera ingresos de fuentes peruanas en el territorio, y si dicho tratado establece que el residente debe retener impuestos, ese contribuyente también está obligado a solicitar un Certificado de Residencia a la Administración Tributaria peruana (SUNAT). Esta solicitud tiene como objetivo aprovechar las ventajas estipuladas en el CDI.

3.4. Principios Constitucionales y Tributarios

3.4.1. Principio Pacta Sunt Servanda

Sobre el particular, se tiene que este Principio implica que los acuerdos o pactos entre las partes deben ser respetados de acuerdo con lo establecido en ellos, sin la posibilidad de imponer requisitos diferentes a lo acordado, a menos que las partes acuerden de manera expresa o implícita cambiar los términos de lo convenido.

Así pues, Fassbender y Peters (2021) refieren que el Principio Pacta Sunt Servanda

es una piedra angular del derecho internacional moderno y que sus orígenes se remontan al derecho romano y el principio fue posteriormente adoptado y desarrollado en los períodos medieval y moderno.

Aunado a ello, es importante destacar que el Principio de Pacta Sunt Servanda implica que las partes están obligadas a cumplir con sus compromisos, incluso si han experimentado cambios en las circunstancias o si llegan a pensar que el tratado ya no les resulta beneficioso.

En relación a ello, Milla refiere que representa uno de los pilares fundamentales del derecho internacional. Implica que los Estados tienen la obligación de honrar de manera sincera y fiel los compromisos que han asumido a través de tratados, convenciones o acuerdos internacionales (López-Milla, 2021).

Cabe indicar que, este Principio se encuentra consagrado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969), a través del cual establece claramente el Principio Pacta Sunt Servanda, afirmando que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

En ese sentido, el Principio al que se hace referencia se basa en la idea de que los tratados deben recibir un respeto absoluto, ya que las relaciones internacionales entre los Estados no serían viables si no existiera una convicción profunda de que cumplir con los acuerdos es una obligación sagrada.

3.4.2. Principio de Jerarquía de Normas

Inicialmente, la Constitución Política del Perú, establece “el Principio de supremacía constitucional y la jerarquía de las normativas. De acuerdo con esta disposición, la Constitución tiene máxima prioridad sobre cualquier norma legal” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Artículo 51).

Por parte, de la Constitución del Perú añade que “la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes” (Congreso Constituyente

Democrático, 1993, Artículo 138).

Asimismo, se dispone que, “en todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Artículo 138).

Con esto, se reconoce en el sistema legal peruano que, el Principio de supremacía constitucional establece la preeminencia de la Constitución Política del Estado sobre todas las fuentes del Derecho presentes o futuras en nuestro país. Así pues, cuando surge una incompatibilidad entre normativas, se aplicará la norma de mayor jerarquía, de acuerdo al Principio de Jerarquía Normativa.

Cabe indicar que dicho Principio resulta imprescindible para el correcto funcionamiento del ordenamiento legal de un Estado, toda vez que, al advertirse posibles incompatibilidades entre normas de distinto rango, la solución al mismo versará a través de la aplicación de este Principio, el cual nos señala que, se deberá preferir las disposiciones contenidas en la norma de mayor rango jurídico.

Al respecto, el autor García de Enterría y Fernández ha señalado que el Principio de jerarquía de normas es un Principio fundamental del derecho que establece que las normas superiores prevalecen sobre las normas inferiores. Esto significa que las normas constitucionales tienen primacía sobre las leyes ordinarias, y estas a su vez prevalecen sobre los reglamentos y otras normas de menor rango (García de Enterría y Fernández 2022).

Asimismo, el autor Silva, ha mencionado que el Principio de Jerarquía Normativa se basa en la idea de que las normas superiores son la expresión de la voluntad soberana del pueblo y; por tanto, tienen mayor legitimidad y autoridad. Esto implica que las normas inferiores deben estar en consonancia con las normas superiores y no pueden contradecirlas” (Silva 2018).

Por su parte, Carta Magna ha dispuesto que “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional” (Congreso Constituyente

Democrático,1993, Artículo 55).

De manera complementaria, en el ámbito tributario, se indica en el Decreto Supremo 133-2013-EF, entre otras, como fuente de derecho los Tratados internacionales aprobados por el Congreso de la Republica y ratificados por el presidente de la República (Presidencia de la República, 2013).

Con relación a este punto, es decir, la inclusión de los Tratados Internaciones suscritos por el Perú dentro del ordenamiento jurídico nacional, el máximo intérprete de la Constitución ha señalado que, es innegable que “los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional e incluye los tratados (sin hacer ninguna distinción), se debe aceptar que estos tienen un valor normativo incuestionable y, por lo tanto, son completamente aplicables por los jueces y tribunales peruanos” (Congreso Constituyente Democrático, 1993, Artículos 55, 200).

De esta manera, concluimos que, de conformidad con la legislación peruana, la jurisprudencia y la doctrina nacional, se tiene que los Tratados Internacionales en materia Tributaria, específicamente los CDI suscritos por nuestro Estado, y aprobados por el Congreso de la República, ingresan a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico nacional con rango de ley. Por tal razón, en caso exista una incompatibilidad de los CDI con una norma de rango inferior, tales como Decretos Supremos, al amparo del Principio de Jerarquía Normativa se preferirá y aplicará la primera al asunto controvertido.

3.4.3. Principio de Legalidad

Este Principio es la característica fundamental que debe estar presente en cualquier acción por parte de algún órgano del Estado y sus funcionarios, siendo que esta acción debe estar basadas en leyes preexistentes y autorizadas por estas leyes. En otras palabras, implica que ningún individuo, entidad o autoridad gubernamental puede actuar fuera de los límites establecidos por la ley.

Sobre el particular, se debe indicar que el Principio de Legalidad tiene respaldo en la constitución del Perú, la cual aduce que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”

Es preciso destacar que, el Principio de Legalidad se extiende a la esfera administrativa, demandando que los actos de la administración pública se funden en leyes y regulaciones previamente establecidas. Esto conlleva que la administración no puede proceder de forma arbitraria o subjetiva, sino que está obligada a justificar sus acciones en la legislación y proteger los derechos de los ciudadanos (García de Enterría y Fernandez 2022).

Así pues, las actuaciones del Estado están formadas por diversas ramificaciones fundamentadas en la Constitución que respaldan su existencia. Bajo la misma línea, según el autor Dromi, el Principio de la Legalidad es compuesto, entre otros, por los siguientes conceptos: (i) Normatividad legal: Toda actividad administrativa debe basarse en leyes y regulaciones legales, independientemente de su origen, ya sea constitucional, legislativo o administrativo. El conjunto de leyes y regulaciones legales se aplica a cada caso administrativo, (ii) Jerarquía Normativa: Ninguna norma o acción emitida por una entidad de rango inferior puede invalidar lo establecido por una de rango superior. Las normas o directrices emitidas por autoridades superiores no pueden ser revocadas ni modificadas por autoridades inferiores. Esto es esencial para mantener la coherencia en el sistema y el funcionamiento normal del orden legal, (iii) Igualdad Jurídica: La administración no puede otorgar privilegios o ventajas a unos individuos y, al mismo tiempo, negar de manera arbitraria derechos a otros. Cuando existen intereses en conflicto entre los ciudadanos en un procedimiento (por ejemplo, en concursos, licitaciones públicas, franquicias, exenciones, etc.), el proceso se convierte en contradictorio, y la administración está obligada a garantizar una participación equitativa de los interesados.

Ante ello, se puede afirmar que, el Principio de legalidad requiere que las normas legales sean redactadas de manera comprensible y precisa, de modo que los ciudadanos puedan conocer y comprender sus derechos y deberes. Además, este

Principio demanda que las normas sean implementadas de forma equitativa y sin ningún tipo de discriminación, asegurando la igualdad en la aplicación de la ley.

4. CAPÍTULO 3: El Certificado de Residencia para aplicar los CDI

La exigencia del Certificado de Residencia para aplicar los beneficios del CDI ha generado un debate en el ámbito tributario; ello, dado que, el Certificado de Residencia es un documento emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, y tiene como finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado para poder acceder a los beneficios contemplados en el CDI.

Es importante destacar que los CDI son tratados internacionales diseñados para evitar que los ingresos de los residentes de los Estados contratantes estén sujetos a doble tributación. Estos convenios establecen reglas para determinar cuál de los Estados tiene el derecho de gravar ciertos tipos de ingresos, con el objetivo de evitar que la misma fuente de ingresos sea gravada dos veces.

Sin embargo, la exigencia del Certificado de Residencia ha sido motivo de controversia, ya que algunos contribuyentes consideran que las formalidades que deben cumplir dicho documento van más allá de lo estipulado en el CDI y restringe el acceso a los beneficios del tratado. Esto se ejemplifica en la Casación N°8380-2021, en la que un contribuyente argumenta que poseer el Certificado de Residencia en las fechas en que se contabiliza los comprobantes de pago no debería ser una condición esencial para beneficiarse del CDI, sino más bien una formalidad que no debería obstaculizar la aplicación del tratado.

No obstante, en dicha Casación, el Tribunal Fiscal y la SUNAT sostiene que el Certificado de Residencia es simplemente una formalidad destinada a demostrar la calidad de residente en el otro Estado contratante y que no infringe el Principio de Pacta Sunt Servanda (cumplimiento de los tratados) y Principio de Legalidad.

Sin embargo, mediante la Casación N°8380-2021 se concluyó que “el incumplimiento o el cumplimiento tardío de esta formalidad no debería impedir el acceso a los beneficios contemplados en el CDI. Además, se argumenta que el Decreto Supremo que establece la obligación del Certificado de Residencia va más allá de lo estipulado en el convenio, ya que este último no hace referencia a esta formalidad”. (Corte Suprema de Justicia de la

República, 2021).

Es importante señalar que, el Principio de Pacta Sunt Servanda (cumplimiento de los tratados), el Principio de Jerarquía Normativa y el Principio de Legalidad son las bases fundamentales para entender que la exigencia del Certificado de Residencia por parte de la Administración Tributaria, no se alinea con el propósito de los CDI.

Así pues, el Principio de Pacta Sunt Servanda establece que los tratados deben ser cumplidos de buena fe por las partes. Esto implica que los acuerdos entre los Estados deben respetarse en sus propios términos, a menos que las partes acuerden expresamente modificarlos. En el caso de los CDI, esto significa que los Estados contratantes deben respetar las disposiciones del tratado, incluyendo los beneficios fiscales acordados.

Por otro lado, el Principio de Jerarquía Normativa y Principio de Legalidad tienen una incidencia directa en la exigencia del Certificado de Residencia en la aplicación de los beneficios del CDI, dado que, a partir de una interpretación en conjunta se infiere que las disposiciones de mayor jerarquía prevalecen respecto de las normas de menor jerarquía, asegurando la consistencia del sistema legal; por lo que, en el caso de la exigencia del Certificado de Residencia, este Principio implica que las normas reglamentarias deben ajustarse a lo establecido en el convenio y no pueden imponer condiciones más gravosas para obtener los beneficios del CDI.

En este contexto, desde la perspectiva de los Principios antes mencionados, se puede argumentar que, la norma reglamentaria debe estar en concordancia con lo establecido en el CDI y no pueden establecer condiciones más gravosas para acceder a los beneficios del tratado, si esta no está contemplada en el convenio.

En ese sentido, las normativas peruanas tributarias aprobadas han implicado la configuración de un conflicto entre una norma inferior el decreto supremo y un Tratado que, a todas luces, tiene un rango superior sobre este; por lo que debe prevalecer los términos pactados en un CDI.

Como resultado de esta incompatibilidad, una solución para abordar la exigencia del Certificado de Residencia en la aplicación de los beneficios del CDI debería ser la revisión y modificación por parte del Poder Ejecutivo o Poder Legislativo, puntualmente, de la

formalidad vinculada sobre el lapso de validez de cuatro meses, que se calcula a partir de la fecha de emisión del Certificado de Residencia.

Así pues, resulta necesario evaluar por parte del Estado que dicha formalidad no es importante para gozar de los beneficios albergados en un CDI; dado que, lo crucial radica en verificar si el no domiciliado era considerado residente durante el mes en que se brindó el servicio y/o se efectuó una venta de bienes; entre otros supuestos que pudieran estar comprendidos en el marco de un CDI.

Por lo tanto, la eliminación de la obligación de presentar el Certificado de Residencia con dicha particularidad se deberá acompañar con la modificación al Decreto Supremo 090-2008-EF, en el sentido que, el Certificado de Residencia deberá de contemplar que el sujeto no domiciliado es residente del otro Estado Contratante cuando se produjo la operación gravada con el sujeto domiciliado en el Perú, al margen de cuando se realizó el pago respectivo.

Por otra parte, se podría establecer un procedimiento más flexible y menos restrictivo para obtener dicho documento, por ejemplo, permitir la presentación de otros documentos emitidos por la autoridad competente del Estado de residencia que acrediten la calidad de residente, siempre y cuando contengan la información necesaria para cumplir con los requisitos del CDI.

Además, se podría promover la implementación de sistemas de verificación en línea entre Perú y el otro Estado contratante, dado que, actualmente, solo con Chile se puede efectuar este cruce de información; por lo cual, este fomento agilizaría el proceso de obtención y verificación del Certificado de Residencia, evitando retrasos innecesarios y facilitando el acceso a los beneficios del tratado.

En resumen, la propuesta de solución para la exigencia del Certificado de Residencia en la aplicación de los beneficios del CDI consiste en revisar y modificar la norma reglamentaria para eliminar la formalidad señalada en esta, garantizando que se ajusten estrictamente a lo establecido en el convenio y promoviendo la implementación de sistemas de verificación en línea.

5. CONCLUSIONES

Sobre lo anteriormente mencionado, el presente Trabajo de Suficiencia Profesional ha analizado la problemática existente entre el Certificado de Residencia y los CDI en Perú. Se ha identificado que la exigencia del Certificado de Residencia establecida en el Decreto Supremo N°090-2008-EF es incompatible con los CDI, ya que establece condiciones adicionales que no han sido previstas en dichos tratados que genera una limitación y distorsión en la aplicación de los Convenios, contradiciendo los Principios que desarrolla la Casación N°8380-2021.

Tal es así que, la Corte Suprema de Justicia ha establecido que, bajo el Principio de Jerarquía Normativa, una norma de rango inferior no puede exceder lo pactado en un CDI, por lo tanto, se debe aplicar lo establecido en este último. Además, la exigencia del Certificado de Residencia por parte de la Administración Tributaria infringe el Principio de Pacta Sunt Servanda, el cual establece que los convenios deben ser respetados tal como están estipulados.

En este contexto, la imposición establecida en el Decreto Supremo N°090-2008-EF, que se refiere al momento en que los contribuyentes deben poseer los certificados de residencia, lo cual no se encuentra reflejado en el CDI, da lugar a un conflicto entre una norma de menor jerarquía con Tratado de rango superior en comparación con este. Es así que, nuestra posición es que deben prevalecer los términos acordados en el CDI, tal como también ha afirmado la Corte Suprema de Justicia de la República; a fin de salvaguardar la seguridad jurídica y los Principios de Pacta Sunt Servanda, Legalidad y Jerarquía de Normas.

Para abordar esta problemática, se sugiere que se realice una modificación al Decreto Supremo antes señalado, con la finalidad de que se elimine la obligación de presentar el Certificado de Residencia con requisitos adicionales que no contemplan los CDI y, en cambio, se regule que, dicho documento debe contener que el sujeto no domiciliado es residente del otro Estado Contratante cuando se produjo la operación gravada con el sujeto domiciliado en el Perú, al margen de cuando se realizó el pago respectivo; lo cual se acerca más al objetivo de proporcionar un Certificado de Residencia a la autoridad tributaria en el país.

Además, se deberá permitir la presentación de otros documentos emitidos por la autoridad competente del Estado de residencia, siempre que estos reúnan los requisitos mínimos para

cotejar que son residentes en el otro Estado Contratante; así como, fomentar los sistemas de verificación en línea entre Perú y los países con los que se ha suscrito un CDI.

En aras de la seguridad jurídica, resulta indispensable conservar la congruencia entre la normativa nacional y los tratados internacionales para garantizar una correcta aplicación de los principios tributarios y constitucionales en el contexto de una doble tributación.

Referencias

- Aguilera, P. (2022). *La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE*. Escuela de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.
- Asbun, J. (2016). *El principio de jerarquía normativa*. La gaceta jurídica.
- Benítez, M. (2022). *La residencia fiscal de las personas físicas en un mundo globalizado* [Tesis de Doctorado, Universidad de Cádiz]. Repositorio Institucional UCA. <http://hdl.handle.net/10498/28827>
- Bordalí, A. (2019). *La Pirámide de Kelsen y la resolución de casos difíciles*. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso
- Borg, T. (2017). Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 OECD. *Intertax*, 4, 82-102. <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.1/TAXI2017009>
- Castagnède, B. (2019). *Précis de Fiscalité Internationale*. Presses Universitaires de France.
- Carbonell, M. (2014). *Los derechos fundamentales en México*. Editorial Porrúa.
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). *Constitución Política del Perú de 1993*.
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.
- Convenio suscrito entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta, 16 de noviembre de 2004.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2021). *Casación N°8380-2021*. Magistrado ponente Burneo, Bustamante, Cabello, Delgado y Tovar.
- Dromi, J. (1996). *Derecho Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina.
- Fassbender, B., & Peters, A. (2021). The Oxford Handbook of the History of International Law. *Revista de Oxford*.
- Galindo, M. (2018). La pirámide de Kelsen o Jerarquía normativa en la nueva CPE y el nuevo

derecho autonómico. *Revista Jurídica*, 7, 127-135.

[http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/122369/Documento_completo.pdf-](http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/122369/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

[PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/122369/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

García De Enterría, E., & Fernández, T. R. (2022). *Curso de Derecho Administrativo*. Editorial Citivitas.

Lester, S., Mercurio, B., & Davies, A. (2017). *Derecho de los tratados: normas y prácticas*. Cambridge University Press.

López-Milla, J. (2021). *La buena fe en el derecho internacional*. Universidad Externado de Colombia.

Pérez, M. (2016). *Tratados internacionales y otros acuerdos internacionales: su celebración y aplicación*. Editorial Dykinson.

Presidencia de la República. (2008). *Decreto Supremo 090 de 2008*. Por lo cual se expide *Establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición y regulación de la emisión de los Certificados de Residencia en el Perú*. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H968122>

Presidencia de la República. (2013). *Decreto Supremo 133 de 2013*. Por los cual se expide *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1081161>

Rosado, A., & Sarduy, M. (2018). *La doble tributación internacional: características y consecuencias*. Cofín Habana.

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2008). *Resolución de Superintendencia 230-2008-SUNAT del 12 de diciembre de 2008*. Por lo cual se expide *Establecen la forma, plazo y condiciones en que se emitirán los Certificados de Residencia para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria, y señalan los Estados que cuentan con sistemas de*

verificación en línea con los cuales el Perú ha celebrado dichos convenios.

<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H977545>

Salazar, D. (2021). Los Convenios para evitar la Doble Imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿Una reforma esencial ante el Bicentenario de la República? *Forseti Revista de Derecho*, 14, 131-156.
<https://doi.org/10.21678/forseti.v10i14.1636>

Sarduy, M & Rosado, A. (2018). *La Doble Tributación Internacional: Características y Consecuencias*. Cofin Habana.

Shaw, M. (2017). *International Law*. Cambridge University Press

Silva, J. (2018). *Principios de Derecho Penal*. Editorial Jurídica.

Tribunal Constitucional. (1999). *Expediente N°1277-99-AC/TC*. Magistrado Acosta Sanchez.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2000/01277-1999-AC.pdf>

Tribunal Constitucional. (2004). *Expediente N° 047-2004-AI/TC*. Magistrados ponente Nina-Quispe Hernández, José Claver. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>

Tribunal Fiscal. (2018). *Resolución del Tribunal Fiscal N°10807-I-2018*. Vocal Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

Zambonino, M., Arenas, K., Arias, G., Barberán, M., Betancourt, S., Cabrera, O., Carpio, R., Corral, I., Delgado, D., Egas, P., García, C., García, C., Godoy, J., Jaramillo, J., Maldonado, G., Montaña, C., Montero, V., Moya, A., Pérez, T., Romano, Á., Serrano, F. ... Villegas P. (2019). *“Residencia Fiscal” in Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar. Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.