

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

“El plazo de vigencia de los Certificados de Residencia para efectos de aplicar los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz de la Resolución de Superintendencia Nro.0000141-2024/SUNAT”.

Trabajo académico para optar el título de Segunda Especialidad en
Derecho Tributario que presenta:

Maricielo Rios Garcia

ASESOR:

Alfonso Octavio Tapia Rojas

Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo Académico titulado "**El plazo de vigencia de los Certificados de Residencia para efectos de aplicar los Convenios para Evitar la Doble Imposición a la luz de la Resolución de Superintendencia Nro. 0000141-2024/SUNAT**", del autor(a) RIOS GARCÍA, MARICIELO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 18/12/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 18 de diciembre del 2024

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	

RESUMEN

El día 15 de julio del vigente año, la Administración Tributaria peruana emitió la Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT mediante la cual se dispone a efectuar una modificación del artículo siete (07) de la Resolución de Superintendencia Nro.230-2008/SUNAT. A través de la misma, se realizaría el establecimiento de una vigencia indefinida en los Certificados de Residencia emitidos en nuestro país a partir del momento en que se realice su entrega al administrado y/o contribuyente.

De acuerdo con la mencionada modificación, se estaría resolviendo la restricción de la vigencia de los cuatro (04 meses) que poseía los Certificados de Residencia emitidos por la Administración Tributaria peruana. No obstante, no se muestra ningún cambio normativo respecto de la regulación de la vigencia de los Certificados de Residencia emitidos en el extranjero, a pesar de que los mismos cuentan con el semejante propósito de validar la condición de residencia tanto para los domiciliados peruanos como para los no domiciliados de los países bajo los cuales el Perú ha celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

De esta manera, el presente informe analiza si resulta razonable realizar una modificación en el ámbito de aplicación de los Certificados de Residencia regulado en el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF a la luz de la Resolución de Superintendencia Nro.000141-2024/SUNAT conforme al criterio jurisprudencial establecido en nuestro país y una íntegra evaluación del test de igualdad a efectos de evidenciar una vulneración al derecho a la igualdad ante la ley.

Palabras clave

Certificado de Residencia, test de igualdad, Decreto Supremo Nro.090-2008-EF, Convenio para evitar la Doble Imposición, Resolución de Superintendencia Nro.000141-2024/SUNAT, jurisprudencia.

Abstract

On July 15 of this year, the Tax Administration issued Superintendence Resolution No. 141-2024/SUNAT, by means of which it modified article 7 of Superintendence Resolution 230-2008/SUNAT. Through this amendment, the Certificates of Residence issued in Peru will be valid for an indefinite period of time from the moment they are delivered to the taxpayer and/or taxpayer.

In accordance with the aforementioned amendment, the restriction of the four (04 months) validity of the Residence Certificates issued by the Peruvian Tax Administration is resolved. However, no normative change is shown with respect to the regulation of the validity of the Certificates of Residence issued abroad, despite the fact that they have the same purpose of validating the condition of residence for both Peruvian domiciled and non-domiciled persons from countries under which Peru has signed a Double Taxation Avoidance Agreement.

Thus, this report analyses whether it is reasonable to modify the scope of application of the Residence Certificates regulated in Supreme Decree No. 090-2008-EF in the light of Superintendence Resolution No. 000141-2024/SUNAT in accordance with the jurisprudential criteria established in our country and a full evaluation of the equality test in order to evidence a violation of the right to equality before the law.

Keywords

Certificate of Residence, equality test, Supreme Decree No.090-2008-EF, Double Taxation Avoidance Agreement, Superintendence Resolution No.000141-2024/SUNAT, jurisprudence.

ÍNDICE

Resumen	1
Abstract	2
Introducción	4
Capítulo I	
La modificación del plazo de vigencia del Certificado de Residencia	6
1.1 Plazo determinado en el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF	6
1.2 Plazo estipulado en la Resolución de Superintendencia Nro.230-2008/SUNAT	8
1.3 Plazo determinado en la Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT	9
Capítulo II	
Criterio jurisprudencial sobre el ámbito de aplicación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF	11
2.1 Interpretación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF	11
2.2 Transgresión de principios fundamentales del derecho	12
2.3 Aplicación de precedente vinculante	12
Capítulo III	
Validez de la regulación de los Certificados de Residencia en el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF	19
3.1 El Principio de Igualdad	19
3.2 El Test de Igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	21
Conclusiones	24
Recomendaciones	24
Referencias Bibliográficas	25

Introducción

Encontrándonos a fines de culminar el año 2024, el día 18 de julio del presente año se publicó –de forma inédita- una Resolución de Superintendencia que modificaba el plazo establecido de vigencia del Certificado de Residencia por parte de la Administración Tributaria con efectos desde el día siguiente de su publicación.

En ese contexto, dicho contenido en la Resolución de Superintendencia Nro.141.2024 se centraba en el cambio de vigencia de cuatro (04) meses a un plazo indefinido. Frente a ello, se cuestiona sobre la necesidad o la importancia de dicha modificación a estas alturas del año y cuál(es) son las repercusiones negativas que busca contrarrestar con la presente modificación.

Previo a ello, corresponde señalar que el Certificado de Residencia es un documento necesario en tanto permite acreditar la residencia o – en términos peruanos- el domicilio de una persona. Dicho documento es emitido únicamente por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante la “Administración Tributaria”) ya que constituye la entidad responsable de su validación.

No obstante, volviendo al cuestionamiento anterior, resulta que las contingencias presentadas por la vigencia de cuatro (04) meses son por las dificultades tramitarias que generaba el acreditar cada vencido el plazo, nuevamente con dicho documento a efectos de evidenciar la condición de residente y acceder a los beneficios tributarios correspondientes al acogimiento de un Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, un “CDI”).

Aunado a ello, existía casos en vía administrativa como judicial que, las dificultades que generaba el plazo de vigencia se suscitaban al momento de acreditar el periodo puesto que no quedaba claro si se iniciaba desde que se efectúa el trámite de aquel o desde que obtiene la vigencia de dicho documento a efectos de aplicar el diferencial de la tasa. En ese sentido, el Tribunal Fiscal señalaba y decidía que el contribuyente debe acreditar los demás meses no

alcanzados por el Certificado de Residencia, generando una pérdida del beneficio tributario por la corta vigencia de dicho documento aparentemente constitutivo.

En ese marco, a efectos de que genera una interrupción de trámites similares con el mismo objetivo, disminución de costos y tiempos para su trámite y, por el contrario, nos encontremos frente a un documento que genere confianza, realidad y validez de la condición de residencia es que se efectúa dicha modificación.

Sin embargo, el presente documento desentrañará si dichas problemáticas y demás relacionados a la vigencia y exigencia del Certificado de Residencia son resueltos con la presente modificación y establecer claridades sobre el impacto de este cambio normativo a nivel SUNAT.

Por consiguiente, en razón a ello, elaboro este artículo académico respecto a la modificación del plazo de vigencia de los Certificados de Residencia emitidos por la Administración Tributaria peruana en tanto servirá como mecanismo para interpretar adecuadamente este tipo de norma reglamentaria con las demás normas vinculadas a ella y su sujeción a los beneficios tributarios del Convenio para Evitar la Doble Imposición.

1. Capítulo I

La modificación del plazo de vigencia del Certificado de Residencia

En el presente apartado, se presentará y desarrollará el contenido de la modificación contenida en la Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT y las normas vinculadas a la misma.

1.1. Plazo determinado en el Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF

Conforme se ha establecido, se comenzará a desarrollar el contenido del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF previamente a la Resolución de Superintendencia en cuestión por un nivel de rango legal y puesto que el Decreto Supremo da existencia a la Resolución de Superintendencia por su necesidad de establecer la forma y las condiciones de su regulación.

En primer lugar, conviene señalar que la presente normativa – Decreto Supremo- se publicó el día tres (03) de julio del año dos mil ocho (2008). En ese marco, de forma expresa, el Decreto Supremo señala en su artículo 2 lo siguiente:

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

(...)

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”.

Conforme se puede visualizar, el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF establece disposiciones relacionadas con los requerimientos y procedimientos para la obtención del Certificado de Residencia y, puntualmente desde la postura de la Administración tributaria, regula que el plazo de vigencia de un Certificado de Residencia emitido por un Estado que ha celebrado y firmado un CDI, el cual sería de cuatro (04) meses desde su fecha de emisión.

En ese sentido, cuando se refiere al plazo determinado y valorado por la Administración Tributaria peruana, el mismo establece que el Certificado de Residencia tiene una vigencia de cuatro meses. De esta manera, aquellos no domiciliados en el Perú que busquen obtener el Certificado de Residencia con las entidades tributarias correspondientes en el país que mantenga un CDI con Perú, para aquellos el Certificado de Residencia será válido por el tiempo de cuatro (04) meses desde su emisión, y si en caso, se requiere su utilización para un periodo posterior, el no domiciliado deberá solicitar una nueva versión del documento. Esta sería la lógica de la lectura de la norma en cuestión.

Ahora, conforme a la Exposición de Motivos, es imperativo manifestar que el plazo, en estricto, fue establecido para asegurar que la información contenida en el Certificado de Residencia sea lo más actual posible, especialmente en el contexto de obligaciones fiscales y otros trámites administrativos. No obstante, dicho plazo que ha sido establecido de manera indistinta, la misma ha generado inconvenientes tales como la necesidad de renovación por parte del no domiciliado y la burocracia asociada a la obtención de un nuevo certificado. Dichos escenarios lo único que genera es el incremento de los costos y el tiempo para aquellos que buscan pagar menos impuestos por encajar en el supuesto válido de la norma contemplado en un CDI.

En ese sentido, el plazo de cuatro meses establecido en el Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF es un aspecto importante en el proceso de obtención y validez del Certificado de Residencia que se encuentra regulado; no obstante, no se encuentra justificado el tiempo de la vigencia de dicho documento más que su mera señalización.

En esa misma, línea, el Decreto Supremo señala en su artículo 3 lo siguiente:

“Artículo 3°.- De la emisión del Certificado de Residencia en el Perú
El Certificado de Residencia emitido en el Perú tiene por finalidad acreditar la calidad de residente de un contribuyente en dicho Estado.

Será otorgado, previa solicitud del contribuyente o de su representante legal.

La SUNAT emitirá el Certificado de Residencia de acuerdo con la forma, plazos y condiciones que establezca mediante Resolución de Superintendencia”.

Conforme se puede observar, en el mencionado artículo se estaría determinado que, para obtener el Certificado de Residencia, la persona debe cumplir con determinados requerimientos establecidos por la SUNAT. En estricto, por el contenido del artículo 3 es que, del Decreto Supremo Nro.090-2008, es necesario la emisión y revisión de las Resoluciones que emita la Administración Tributaria, puesto que de la misma se evaluará los términos y condiciones que se establecerá para la emisión del Certificado de Residencia.

En base a esta disposición es que demostramos la necesidad de revisar conjuntamente esta norma legal -Decreto Supremo Nro.090-2008- con la Resolución de Superintendencia correspondiente puesto que esta última regulará las reglas que permitirán verificar la residencia y se pueda obtener el Certificado de Residencia o no.

En consecuencia, se emitió –unos meses después- la Resolución Nro.230-2008/SUNAT la cual terminaba de completar la información necesaria para el domiciliado de acreditar su residencia sobre los requisitos necesarios para proceder con el trámite del Certificado de Residencia. A continuación, se procederá a desarrollar el contenido de dicho documento.

1.2. Plazo estipulado en la Resolución de Superintendencia Nro.230-2008/SUNAT

Continuando con el desarrollo de las normas referenciadas, la presente Resolución de Superintendencia Nro.230-2008/SUNAT la cual se publicó el día 12 de diciembre del año, señala -entre otras especificaciones- la estructura, el modo, el término de tiempo y las condiciones que posee el Certificado de Residencia, el cual contiene lo siguiente:

“Artículo 7°.- Plazo de Vigencia del Certificado de Residencia

(...)

El Certificado de Residencia tendrá un plazo de vigencia de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su entrega al contribuyente”.

Conforme se puede visualizar y comparar con la norma previa a ella, este plazo es el mismo establecido en el Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF, ya que la Resolución de la Superintendencia Nro. 230-2008/SUNAT está alineada con la normativa general sobre la vigencia del Certificado de Residencia, en la cual se estipula que el documento es válido sólo por un periodo de cuatro meses.

De esta manera, conforme a dicha lectura y revisado la fundamentación de fondo, dicha vigencia corta estaría sustentada -empíricamente pues no habría respaldo en dicha afirmación- en la necesidad de asegurar que la información contenida en el certificado esté actualizada respecto a la residencia de un contribuyente domiciliado y no domiciliado.

No obstante, conforme se desarrollará más adelante, la contingencia que generaría el mencionado plazo es que obliga a los contribuyentes a renovar el certificado con frecuencia, generando inconvenientes al efectuar trámites administrativos que requieran documentación -in situ- actualizada de manera constante.

Por lo tanto, en el marco del año 2008, se puede señalar que se emitió tanto el Decreto Supremo como la Resolución de Superintendencia correspondiente que regulan el modo de aplicación de los Certificados de Residencia y, los mismos reforzaban el plazo de vigencia de cuatro (04) meses del referido documento.

1.3. Plazo estipulado en la Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT

Ahora, en el marco del reciente pronunciamiento de la Casación Nro.8380-2021, la cual abordó la interpretación de la norma respecto a la validez del Certificado

de Residencia cuando un domiciliado solicita este documento en el marco de su relación con la Administración tributaria, la misma ratificó que, a efectos de acceder a los beneficios tributarios de un CDI, las formalidades contenidas en el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF no deben prevalecer sobre el CDI por cuanto constituye formalidades adicionales¹.

En ese sentido, en el marco de dicho pronunciamiento jurisprudencial, se emite la -ahora- cuestionada Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT, la cual fue publicada el día 12 de diciembre del año, modificando el referido artículo 7 de la siguiente manera:

“Artículo 7°.- Plazo de Vigencia del Certificado de Residencia

El Certificado de Residencia tiene vigencia indefinida a partir de la fecha de su entrega al contribuyente”.

Conforme se edifica la modificación, la Resolución de Superintendencia Nro. 141-2024/SUNAT establecerá el cambio de la validez del Certificado de Residencia de cuatro meses desde su emisión a vigencia indefinida desde su emisión. Por consiguiente, el contribuyente no observaría la necesidad de efectuar trámite y trámite para efectos de acreditar su condición de residente.

Mas, el cuestionamiento que se plantea conforme a la nueva interpretación -a nivel de Resolución de Superintendencia- es si se puede valorar dicha vigencia para aquellos contribuyentes no domiciliados que requieren acreditar la residencia con la Administración Tributaria extranjera, valorando que el mismo Decreto Supremo Nro.090-2008-EF regula dicha vigencia.

Lo último mencionado se encuentra regulado en el párrafo 3 del artículo 2 del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF. En el mismo, se especifica que el plazo de vigencia del Certificado de Residencia emitido por un Estado que ha celebrado un CDI con Perú será de cuatro meses. No obstante, las Resoluciones de Superintendencia que son emitidas por la propia Administración Tributaria

¹ Dicho pronunciamiento se desarrollará más adelante, específicamente en el capítulo 2.

peruana -regulado en el artículo 3 del Decreto Supremo en cuestión- señalan - ahora con la modificación de la Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT- que la vigencia de los Certificados de Residencia emitidos en el Perú es de vigencia indefinida.

En ese sentido y adelantamos la interpretación efectuada es que se estaría frente a una regulación desigual por parte de nuestra normativa tributaria respecto a la vigencia de los Certificados de Residencia emitidos en el Perú como fuera de ella. Sin embargo, a continuación, se procederá con la interpretación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF por nuestros operadores de justicia para luego analizar su validez dentro del ordenamiento jurídico.

2. Capítulo II

Mediante el presente capítulo, se procederá a evidenciar las diferentes problemáticas que se han suscitado vinculados al Decreto Supremo Nro.090-2008-EF, norma que da existencia legal a las Resoluciones de Superintendencia desarrolladas y, sobre todo, esclareciendo la línea jurisprudencial que se ha desarrollado sobre la misma.

2.1 Criterios jurisprudenciales sobre el ámbito de aplicación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF

Conforme se ha desarrollado previamente, existe un tratamiento diferenciado entre los domiciliados y los no domiciliados respecto al tiempo de vigencia de los Certificados de Residencia. Sobre aquello, en este apartado se abordará el criterio jurisprudencial que han tenido los operadores de justicia -conformado por la Administración Tributaria y la Corte Suprema- respecto al ámbito de aplicación del plazo de vigencia de los Certificados de Residencia.

Recordemos que el recuento de los análisis arribados por parte de nuestros operadores de justicia resulta imperante por cuanto el fin último de la regulación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF versa en la final aplicación de los

Convenios para evitar la doble imposición a los contribuyente domiciliados o no domiciliados que corresponda.

En ese sentido, habiendo detallado la importancia de valorar los análisis efectuados en nuestra jurisprudencia, prosigo con el detalle de los mismos.

2.1 Interpretación del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF

En este apartado y, antes de proceder con el análisis de los métodos de interpretación aplicables al Decreto Supremo Nro.090-2008-EF, es conveniente examinar y tomar en cuenta -en este punto del trabajo- ciertos criterios jurisprudenciales referentes a la norma reglamentaria en cuestión a efectos de valorar su aplicación en el ordenamiento jurídico y si es conforme a ley conforme exige el ecosistema jurídico.

a. Informe Nro.131-2020-SUNAT/7T0000

Uno de ellos es el Informe Nro.131-2020-SUNAT/7T0000 el cual aborda el caso de una persona domiciliada en Perú que asume el pago del monto del Impuesto a la Renta de fuente peruana correspondiente a su proveedor que se ubica fuera del país y, además, dicho país donde se ubica el referido proveedor no ha celebrado un CDI con Perú. Al respecto, al domiciliado peruano se le exige el cumplimiento de las exigencias detalladas en el CDI y en la norma interna peruana para efectos de acogerse al beneficio de las tasas reducidas del impuesto a la renta previstas en el CDI, siempre que demuestre el Certificado de Residencia.

Sobre dicha disyuntiva, se recurre a la siguiente base legal: i) el Decreto Supremo N.º 090-2008-EF, ii) el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y su reglamento, como las normativas relevantes para el análisis. Por lo cual, se revisa que, para aplicar los beneficios de un CDI, el Certificado de Residencia debe acreditar la calidad de residente en el estado contratante y tener un período de vigencia de 4 meses desde su emisión, salvo que el estado emisor indique un plazo menor. Asimismo, el certificado debe estar vigente y cubrir el

período de pago al proveedor no domiciliado para aplicar las tasas reducidas del CDI.

De esta manera se concluye que, para aplicar las tasas reducidas del impuesto a la renta previstas en un CDI, el período por el cual se ha otorgado el Certificado de Residencia debe comprender la fecha en que se efectuó el pago al proveedor no domiciliado y debe estar vigente, es decir, no haber transcurrido más de cuatro (04) meses desde su emisión (2020, pp.3).

Con lo mencionado, la Administración Tributaria peruana establece que, para aplicar los beneficios del CDI, el Certificado de Residencia es efectivo durante los cuatro (04) meses siguientes a la fecha de emisión del mismo, sin importar si el Certificado de Residencia tiene un período de vigencia mayor a este período.

b. Casación Nro.8380-2021

Un siguiente criterio jurisprudencial relevante es la recién emitida Casación Nro.8380-2021² de Lima, a través de la cual establece que:

*“ 6.5.2 Entiéndase que el **Decreto Supremo N° 090-2008- EF, contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales”**, toda vez que **establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella**, siendo éstas, formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, resulta evidente que el referido decreto supremo excede lo pactado en el convenio, en consecuencia **debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil**, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio pacta sunt servanda. (pp.46)*

(...)

*6.5.3 Entiéndase que la finalidad del Decreto Supremo N° 090-2008-EF es validar la condición de residentes en países con los que el Perú ha firmado un CDI, **pero aquello no valida interpretar que la oportunidad***

² Publicada el 09 de junio del año 2023.

de emisión y entrega del certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad.(2023, pp.32)

Mediante esta Casación, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema ha establecido que las reglas señaladas en el considerando Sexto de la sentencia de casación constituyen precedente vinculante de obligatorio cumplimiento en tanto reconocen que la norma reglamentaria quebranta el principio de jerarquía normativa puesto que limita la aplicación del CDI celebrado entre Brasil y el Perú a un administrador por la exigencia formal detallada en la norma para adquirir el Certificado de Residencia.

No obstante, es sabido en la actualidad jurídica, que lo regulado por la Corte Suprema -haciendo énfasis en el ámbito tributario- no es acogido inmediatamente para los órganos administrativos de nuestro país como es la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal pues no son vinculantes en estricto.

Pese a ello, para la materia que convoca el informe, considero pertinente precisar que, en esta jurisprudencia, se resuelve priorizando la norma de mayor jerarquía sobre la de menor jerarquía, respaldando la fuerza normativa del CDI entre Perú y Brasil sobre el Decreto Supremo Nro.090-2018-EF. por sus requerimientos formales adicionales.

c. Casación Nro.22414-2021

En esa misma línea, un tercer criterio jurisprudencial importante es el emitido, a ciertos días de la anterior Casación, con Nro.22414-2021³ mediante la cual el Juez Supremo Burneo Bermejo decide con el mismo análisis efectuado previamente en un caso similar entre Perú y Chile. En ella, se estipula que:

“2.13 ... conforme al convenio entre Perú y Chile, señalo que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que lo suscribieron, por cuanto

³ Esta Casación de Lima es publicada el 07 de julio del año 2023.

*exige la presencia de certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquélla, por lo cual, resulta evidente que el referido **decreto supremo excede lo pactado en el convenio y en consecuencia la aplicación de su artículo 2 vulnera el principio de jerarquía normativa, al incluir exigencias adicionales referidas a la “oportunidad” de contar con el certificado de domicilio**”.* (2023, pp.6)

Antes de todo, conviene precisar que la presente Casación nace de la impugnación de la Resolución del Tribunal Fiscal Nro.5934-5-2019 con fecha del 27 de junio del año 2019 la cual se observaba si el Certificado de Residencia se amparaba en una tasa menor de aplicación por aplicarse el CDI suscrito entre Perú y Chile.

En virtud de la apelación de la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal, con la presente Casación reafirma el criterio vinculante de obligatorio cumplimiento, por cuanto se refiere a la misma fundamentación y decisión por parte de la Corte Suprema. No obstante, es conveniente hacer el énfasis de que la exigencia del Certificado de Residencia es necesaria a efectos de acreditar la operación de renta gravada en facturas antes o después de su contabilización.

Sin embargo, en la línea considerativa, se refuerza que el Decreto Supremo Nro.090-2008 transgrede el principio de jerarquía normativa al modificar las estipulaciones inicialmente pactadas en el CDI celebrado, en este caso, entre Perú y Chile.

Asimismo, añado que la única diferencia con la anterior Casación es que ésta última hace referencia en el marco del CDI entre Perú y Chile y, la primera Casación citada es respecto al CDI suscrito entre Perú y Brasil. No obstante, mantienen el mismo criterio de constituirse el Decreto Supremo como una norma que añade exigencias no peticionadas por la norma de mayor rango, la cual es el CDI.

d. Casación Nro.17959-2021

Un cuarto criterio jurisprudencial es en relación con la impugnación de la Resolución del Tribunal Fiscal Nro.1465-3-2020. En la presente Casación, se emite consecuentemente por parte de la Corte Suprema el criterio que refiere a la oportunidad de la presentación del Certificado de Residencia y la inaplicabilidad del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF.

Sobre aquello, la Jueza Suprema Cabello Matamala señala que:

*“A efectos de gozar de los beneficios fiscales previstos en el Convenio, deben acreditar la residencia mediante un certificado de residencia en el que deben aparecer consignados la naturaleza y el monto de los ingresos implicados conforme lo establece el numeral 3 del artículo 27 de dicho Convenio, el D.S. 090-2008-EF establece que debe presentarse el certificado de residencia en tiempo oportuno. Pero aquello, en el momento de la retención, genera un **conflicto** de normas con el citado Convenio, pues no es posible interpretar que dependiendo de la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia, se limite la aplicación del convenio. Por tanto, resulta viable que se pueda presentar el certificado de residencia con posterioridad al hecho gravado”.*

En esa línea, conforme se puede conocer, la jurisprudencia se alinea en referenciar que el Decreto Supremo Nro.090-2008 en cuestión, constituye una norma que estaría vulnerando diversos principios generales del derecho y, por lo tanto, deslegitimado los efectos jurídicos que debe irradiar en el ordenamiento jurídico peruano.

Por consiguiente, de acuerdo a todo lo analizado por cada una y más jurisprudencia que se puede identificar en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, se puede observar los diferentes casos que existe en nuestra jurisprudencia, más, a continuación, procederé a efectuar el análisis correspondiente conforme a los métodos de interpretación.

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

Con lo dicho, nos remitimos -entonces- al Decreto Supremo Nro.090-2008-EF y, en conformidad con una interpretación de las propias palabras de la norma entendería que, en simple, el Certificado de Residencia es el único medio probatorio permitido y su plazo de vigencia es de cuatro meses para la revisión de la Administración Tributaria peruana y, de vigencia indefinida, para emisión desde la Administración Tributaria peruana.

No obstante, con la revisión del criterio jurisprudencial que se está formando, el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF se podría estar convirtiendo en una norma desvirtuada en tanto contradice una norma de rango mucho mayor.

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

En ese sentido, el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF debe ser interpretado con relación a los últimos criterios jurisprudenciales que versan sobre su aplicación en el marco del ordenamiento jurídico del derecho. De esta forma, podemos ver que existe un conflicto entre una norma reglamentaria -Decreto Supremo Nro.090-2008-EF y una jurisprudencia de observancia obligatoria –Casación Nro.8380-2021-.

Al empezar a analizar cada una de las normas, podemos encontrar que la jurisprudencia de observancia obligatoria se encuentra respaldada por el principio de jerarquía normativa en el sentido de que una norma de rango infra legal debe subordinarse a una norma legal y, para efectos del análisis que se está efectuando, existe una limitación generada por una norma de rango infra

legal –la norma que exige el Certificado de Residencia- a una norma de rango legal –CDI entre Perú y Chile. Motivo por el cual, se estaría configurando una vulneración al principio de jerarquía normativa si se deja prevalecer el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF frente al CDI.

En consecuencia, la vigencia del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF hoy en día, a pesar de establecerse jurisprudencia con observancia obligatoria y, sobre todo, con mayor rango jerárquico, estaría transgrediendo el principio de jerarquía normativa, principio que rige y ordena todo el sistema jurídico peruano.

Recordemos que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho y, por consiguiente, corresponde realizar una interpretación conforme a la Constitución, es decir que, de lo estipulado en la ley, esta interpretación deba encontrar respaldo por la norma fundamental del Derecho -la Constitución Política del Perú-.

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

Aun así, se efectuará la aplicación de otros métodos de interpretación en la búsqueda de comprender la razón de la norma reglamentaria y buscar su aplicación; en ese sentido, podríamos acudir al método histórico y revisar la Exposición de Motivos⁴ del Decreto Supremo N°.090-2008. No obstante, la misma señala que la sustentación por parte del sujeto domiciliado en el Perú para la acreditación de la residencia en un Estado contratante debe ser a través del Certificado de Residencia y agrega la necesidad de un sistema de verificación en línea para la Administración Tributaria.

⁴ Enviado por el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Oficio N°.275-2010-EF/13.03, de fecha 13 de julio de 2010.

De acuerdo a lo mencionado, no se menciona mayor sustento alguno a través de la cual se pueda analizar su vigencia en el ordenamiento jurídico a pesar de estar normando en contra de lo estipulado en el ordenamiento jurídico.

De esta manera, el mismo Decreto Supremo Nro.090-2008-EF a pesar de que la discusión versa sobre la exigibilidad del Certificado de Residencia, se estaría cuestionando la norma -en estricto- puesto que no puede existir una norma de menor rango que contradiga una de mayor rango. De igual forma, si fuera del mismo rango, no puede existir ambas, es necesario la erradicación de una de ella a efectos de que se contemple un solo resultado a un supuesto de hecho.

Por todo ello, en tanto la vigencia de la norma reglamentaria vulnera el principio de jerarquía normativa a efectos de impedir el acceso a la aplicación del CDI y ello basado en que no se encuentra fundamento argumentativo respecto a la primacía de dicha norma reglamentaria.

Desde mi postura personal, también habría un cuestionamiento respecto a esta continuidad de la vigencia de cuatro meses de vigencia para los Certificados de Residencia emitidos en el extranjero frente a los emitidos en el Perú en tanto no se encuentra fundamento alguno para mantener inmodificado dicho apartado.

En ese marco, reforzaría desde otra arista, la necesidad de dejar sin efecto el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF. A continuación, detallaré las razones de dicha postura con la finalidad de dejar sin efecto la vigencia del Certificado de Residencia de cuatro meses -emitido en el extranjero- por tratarse de un tratamiento diferenciado.

3. Capítulo III

Mediante el presente capítulo, se analizará el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF en base al principio y el test de igualdad.

3.1. El principio de igualdad

Conforme al artículo 74 de la Constitución, se contempla que *“el Estado, al ejercer potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”*. En ese contexto, no existiría fundamento alguno que permita transgredir los principios regulados por la Carta Magna ni norma que exista en ese marco.

Por lo tanto, desde ese artículo en mención, se recogen cuatro principios que limitan la potestad tributaria y, uno de ellos es el principio de igualdad. De esta manera, se puede valorar que el principio de igualdad es un concepto fundamental en el ámbito del derecho constitucional. Conforme se desarrolló en la Asamblea General del CIAT, el principio de igualdad se define como aquella que responde a la *“justicia en términos de distribución equitativa de la riqueza en una economía, valorando sus propias condiciones”*.(2017)

En ese sentido, lo que básicamente se estaría estableciendo es que todas las personas deben ser tratadas de manera igual y no deben ser discriminadas por razones arbitrarias, como su origen, raza, sexo, religión, o cualquier otra característica personal.

En consecuencia, el principio de igualdad implica que las normas deben aplicarse de manera imparcial, asegurando que no haya distinciones injustificadas entre personas o grupos en situaciones similares. Al respecto, dicho principio se entiende fácilmente en *“tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y desigual a aquellos con capacidades contributivas diferentes”*.

De esta manera, no debe mediar tratos desiguales sin una justificación razonable y proporcional. Asimismo, recordemos que la igualdad se manifiesta de dos maneras: i) la igualdad horizontal entendida como *“todos los iguales, tributan por igual”*, y ii) la igualdad vertical entendida como *“los desiguales que tributen de manera desigual”*.

Por todo lo comentado entonces, en virtud del principio de igualdad, pueden existir tratamientos diferenciados basados en razones objetivas. No obstante, se

proscribe discriminación la cual se entiende como la diferenciación en base a cuestiones subjetivas, mas no se proscribire la diferenciación.

3.2. El test de igualdad

De acuerdo, ahora valorando lo que comprende el principio de igualdad, corresponde identificar si el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF constituye una normativa que vulnera o no cumple con el test de igualdad.

Para ello, se debe mencionar que el test de igualdad es una herramienta empleada por el Tribunal Constitucional a fin de determinar si una medida limitativa de derechos o principios constitucionales es conforme con el principio-derecho de igualdad, garantizado por la Constitución Política del Perú.

Asimismo, el presente test posee diversos pasos que permitirán evidenciar si nos encontramos ante una norma que viola este principio fundamental o no.

a. Diferenciación legislativa

En primer lugar, corresponde identificar la diferenciación legislativa. La misma se halla analizando el supuesto de hecho acusado de discriminación si aquella es igual o diferente al supuesto de hecho que sirve de término de comparación (*tertium comparationis*).

En ese marco, la norma que será analizada es el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF en tanto estaría contemplando dos supuestos. Por un lado, la vigencia del Certificado de Residencia para los domiciliados con la Administración Tributaria y, por el otro lado, la vigencia del Certificado de Residencia para los no domiciliados con la Administración Tributaria extranjera.

Ambos supuestos, estarían obteniendo diferentes resultados. El primero de ellos, con el tiempo de vigencia indefinida; en cambio, para los no domiciliados, con el plazo de vigencia de cuatro (04) meses desde la emisión de la misma.

De acuerdo con lo señalado, se evidenciaría un tratamiento diferenciado entre los domiciliados y los no domiciliados respecto de la vigencia del Certificado de Residencia. Puntualmente, el Decreto Supremo estaría aplicando diferentes tratamientos respecto a la vigencia del referido documento sobre los contribuyentes que poseen la misma necesidad de acreditar la condición de residentes. En ese sentido, estaríamos ante una violación al principio de igualdad por ser el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF una norma que contiene un tratamiento diferente la cual -en su consecuencia- deviene en inconstitucional por tratar diferente a dos supuestos de hecho que deben tratarse de manera similar.

b. Determinación de la intensidad

En segundo lugar, con relación a la determinación de la intensidad de la intervención de la igualdad, considero que la misma constituye en una intensidad grave en tanto la consecuencia a esta vigencia del plazo sería el goce de un derecho de corresponderse el mismo tiempo que el domiciliado en el Perú con relación al Certificado de Residencia el cual es de vigencia indefinida. Como se ha explicado previamente, el plazo de vigencia para los no domiciliados debe ser la misma el mismo se constituya con la residencia, siempre que sea con un país que disfrute de un CDI con Perú y la evaluación por parte de la Administración Tributaria sea de la misma índole que cuando emita un Certificado de Residencia a un domiciliado.

c. Justificación en la diferencia de trato

En tercer lugar, la determinación de la finalidad del tratamiento diferente se constituye cuando el mismo principio de igualdad en materia tributaria se encuentra respaldado por la Carta Magna y la finalidad debe ser la misma para todos.

Sin embargo, como hemos venido desarrollando, la norma estaría presentando un trato diferenciado entre aquellos que poseen la residencia peruana con

aquellos que poseen la residencia fuera del territorio peruano, sin detallar porque la diferencia de la vigencia del Certificado de Residencia varía en cada uno de los supuestos ante expuestos.

De esta manera, expreso que el tratamiento diferenciado presentado en la norma en cuestión no consta de una justificación razonable ni desarrollada en las propias normas. Por el contrario, simplemente se procura cumplir con los requerimientos expuesto en la norma reglamentaria en tanto no se pierde los beneficios afectos a los cuales puede acogerse un contribuyente; sin embargo, el tratamiento diferenciado no puede ser sostenible en el tiempo. Además, que la norma está presentando contingencias no solo en el tratamiento de la vigencia del plazo de los Certificados de Residencia, sino también vulnerando principios constitucionales del derecho por transgredir normas de mayor jerarquía.

En ese contexto, si bien el test de igualdad constituye una herramienta fundamental para garantizar que las medidas legislativas respeten el principio-derecho de igualdad, a través de los pasos mencionados, el Tribunal Constitucional debe determinar y valorar si la presente norma establece un trato diferente amparado a la Constitución o no, puesto que, de esta manera, se podría asegurar la protección de los derechos fundamentales.

Desde nuestra postura, consideramos que la modificación en el ámbito de aplicación de los Certificados de Residencia regulado en el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF a la luz de la Resolución de Superintendencia Nro.000141-2024/SUNAT conforme al criterio jurisprudencial establecido en nuestro país y una íntegra evaluación del test de igualdad, vulnera expresamente el derecho a la igualdad ante la ley y, por lo tanto, debe valorarse su vigencia en el ordenamiento jurídico en tanto los efectos jurídicos que irradia no son similares a pesar de tratarse de un mismo caso en particular.

Conclusiones

1. El Informe Nro. 131-2020-SUNAT/7T0000 precisa que el Certificado de Residencia de no domiciliados es efectivo durante los 4 meses posteriores a la fecha de emisión, sin considerar que el mismo tenga un periodo de vigencia mayor a dicho periodo.
2. La Sentencia Nro.8380-2021 - Lima establece que el Decreto Supremo Nro.090-2008-EF transgrede a los principios de jerarquía normativa y al principio de pacta sunt servanda.
3. La Sentencia Nro.22414-2021 - Lima establece que el Decreto Supremo Nro.090-.2008-EF contiene disposiciones que configuran obligaciones adicionales que impiden acceder al CDI, por lo cual, vulnera el principio de jerarquía normativa.
4. La Sentencia Nro.17959-2021 - Lima señala que la presentación del certificado de residencia con posterioridad al hecho gravado es viable.
5. La Sentencia Nro.16618-2023 - Lima7959-2021 ha reconocido que las sentencias califican como "precedente vinculante" son obligatorias para las organizaciones administrativas (incluyendo la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal).
6. Conforme al criterio jurisprudencial revisado, no queda un sentado un juicio expreso sobre la aplicación del plazo del Certificado de Residencia, por cuanto se visualiza discrepancias entre la propia Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema.
7. El Decreto Supremo Nro.090-2008-EF vulnera expresamente el principio de jerarquía normativa al establecer obligaciones adicionales a los contribuyentes que deseen acceder a la aplicación del CDI.

Recomendaciones

Por todo lo comentado, una recomendación versaría en efectuar una modificación el artículo del Decreto Supremo N°090-2008 respecto de la vigencia de los Certificados de Residencia en los emitidos en el extranjero que contemple el mismo tratamiento de aquellos emitidos en el Perú a efectos de responder a la igualdad en el tratamiento de una misma figura jurídica.

De este modo, se eliminará la “restricción temporal” que posee los Certificados de Residencia que se emiten en el extranjero para ser usados en el Perú y, en su consecuencia, se emita nueva Resolución de Superintendencia atacando la modificatoria del artículo del Decreto Supremo Nro.090-2008-EF.

Referencias bibliográficas

Constitución Política del Perú. (1993), art. 74.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2017, 19 de febrero). Principios de la Tributación, Equidad e Igualdad. (Socorro Velasquez).
<https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/>

Informe Nro.131-2020-SUANT/7T0000. (2020, 10 de diciembre). Superintendencia Nacional de Aduana y la Administración Tributaria (Enrique Pintado Espinoza) <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i131-2020-7T0000.pdf>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2008, 4 de julio). *Decreto 090. 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://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/249070/224460_file20181218-16260-ya61ae.pdf?v=1547564252

NACIONES UNIDAS. (2011) “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”. Naciones Unidas.
https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

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

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

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

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

Resolución del Tribunal Fiscal 5934-5-2019. (2019, 27 de junio). Tribunal Fiscal.

Resolución de Superintendencia Nro.230-2008/SUNAT. (2009, 1 de enero.) Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Graciela Ortiz Origgi). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2008/230.pdf>

Resolución de Superintendencia Nro.141-2024/SUNAT. (2024, 12 de julio) Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Gerardo Arturo López Gonzales). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2024/000141-2024.pdf>

Sentencia 8380-2021. (2023, 23 de marzo). Corte Suprema de Justicia de la República Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (Burneo Bermejo, Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar, Tovar Buendía). <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2023/06/Casacion-8380-2021-Lima-LPDerecho.pdf>

Sentencia 22414-2021. (2023, 07 de julio). Corte Suprema de Justicia de la República Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (Burneo Bermejo). <https://cdn.gacetajuridica.com.pe/cye/PDF/CASACION07082023.pdf>

Sentencia 17959-2021. (2023, 20 de julio). Corte Suprema de Justicia de la República Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (Cabello Matamala).

