

Doble tributación: Fallo sienta jurisprudencia a favor del contribuyente

La **doble imposición** se produce cuando dos o más países estiman que tienen derecho a gravar determinada renta. Por ejemplo, cuando el prestador de un servicio domicilia en un país y el usuario del servicio en otro.

Posiblemente, el país donde domicilia el prestador del servicio pretenda que se le tribute, atendiendo a la dirección del prestador, porque allí se ejecuta el trabajo que origina la ganancia.

No obstante, el país donde domicilia el usuario del servicio puede también considerar que el tributo que afecta esta operación debe ser el de la nación donde domicilia el usuario, porque es el lugar desde donde sale la ganancia.

Para resolver estos casos, donde aparentemente se aplicaría un doble tributo por un mismo hecho imponible, algunos países celebran acuerdos entre sí, de modo que se neutralice la doble imposición.

Pero, además, se busca prestarse colaboración mutua, con el fin de detectar y combatir la evasión fiscal. Al respecto, **el Perú tiene suscritos a la fecha convenios con Chile y Canadá, ambos aplicables desde el 2004; con la Comunidad Andina, activo desde el 2005; y con Brasil, desde el 2010.**

También posee acuerdos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal, aplicables desde el 2015; y con Japón, desde el 2022.

CERTIFICADO DE RESIDENCIA

Para que opere el convenio que evita la **doble imposición**, las personas que intervienen en las operaciones por las que deba aplicarse deben residir en alguno de los países intervinientes en dicho convenio.

En ese sentido, a través del **Decreto Supremo N.º 0090-2008-EF**, se estableció, en el Perú, que el documento válido para acreditar la condición de residente en alguno de los países con los cuales tiene celebrado un convenio para evitar la doble imposición es el **Certificado de Residencia**, emitido por la entidad competente de dicho país.

Dicho **Certificado de Residencia** debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú tiene un convenio y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho país, por el periodo que se señale en el documento, que tendrá un plazo de vigencia de cuatro meses desde su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor.

Este dispositivo también estableció que, si el sujeto residente del otro Estado no presenta el **Certificado de Residencia** en la fecha en la que el agente de retención (peruano) contabiliza las facturas emitidas por el residente

del otro país, el agente de retención (peruano) debe efectuar la retención, sin considerar los beneficios contemplados en el convenio.

En línea con lo establecido en el **Decreto Supremo N.º 090-2008-EF, mediante el Informe N.º 094-2015-Sunat/5D00000**, la **Sunat indicó que las personas no domiciliadas en Perú –y domiciliadas en alguno de los países con los cuales el Perú tiene convenio–** debían presentar sus Certificados de Residencia, a fin de que el agente de retención (domiciliado en el Perú) pueda aplicarle la tasa –rebajada– prevista en el citado convenio, y que, de no presentar tal documento, el agente de retención debía aplicar la tasa que corresponda, sin rebaja.

De otro lado, en la acreditación de la residencia en el Perú para su uso en el exterior, **en países con los que el Perú tiene convenios para evitar la doble imposición**, la **Resolución de Superintendencia N.º 230-2008- Sunat estableció que el Certificado de Residencia debe contener la siguiente información:**

- Número de certificado.
- Datos del residente a quien se otorgará el certificado: nombre o denominación o razón social, número de **RUC**, actividad económica, tipo de contribuyente (persona natural o jurídica) y domicilio fiscal.
- País donde se presentará el **certificado**.

- Periodo por el cual se solicita la **certificación**.
- Periodo de vigencia del **certificado**.
- Fecha de **emisión**.
- Firma y sello del funcionario **competente**.

JURISPRUDENCIA A TENER EN CUENTA

Recientemente fue publicada una sentencia expedida por la **Sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema de Justicia**, recaída en un expediente seguido por un contribuyente al cual la **Sunat** le denegó la aplicación del convenio para evitar la doble imposición.

La posición de **Sunat** se dio porque, al momento de registrar la factura emitida por el proveedor del servicio no domiciliado, el contribuyente no contaba con el Certificado de Residencia de dicho proveedor para acreditar que residía en un país con el cual el Perú tiene un convenio a fin de evitar la doble imposición.

La **Corte Suprema** consideró que el **Decreto Supremo N.º 090-EF**, que establece las consecuencias de no presentar el Certificado de Residencia en forma oportuna, lo hace por encima de lo previsto en la normativa de mayor jerarquía, esto es, los convenios internacionales suscritos por Perú.

La Corte Suprema señala que, en mérito del principio de jerarquía normativa –un principio fundamental del derecho–, cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las inferiores. Ello, afirma el ente de justicia, implica la garantía de que el derecho sea ordenado y coherente.

Por tanto, la vulneración a este principio en su “**función positiva**” se produce cuando las normas reglamentarias hayan sido emitidas excediendo las disposiciones contenidas en la ley o estableciendo obligaciones adicionales que no puedan desprenderse del texto legal; y, en su “función negativa”, cuando se pretenda aplicar, a un caso concreto, una norma reglamentaria –de inferior jerarquía que la ley– que contenga obligaciones o disposiciones adicionales que no se encuentren previamente establecidas en ella.

En ese sentido –continúa la Corte Suprema–, “se entiende que el **Decreto Supremo N.º 090-2008-EF** contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que suscribieron el convenio para evitar la doble imposición, 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.

Estas formalidades son 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 respectivo convenio, por transgresión a los principios de jerarquía normativa; y al de

pacta sunt servanda, según el cual, los pactos deben cumplirse “por sus propios términos”.

Por tal razón, la Corte Suprema señala que no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del **Certificado de Residencia** pueda limitar la aplicación del tratado, si es que en el convenio no ha sido consignada tal formalidad.

De lo anterior, se desprende que el **Certificado de Residencia** puede ser emitido o entregado por el prestador del servicio no domiciliado, a su usuario respectivo, domiciliado, con posterioridad al registro del comprobante de pago emitido por aquel. Basta en todo caso que, en su contenido, dicho certificado acredite que la persona de quien se certifica reside o ha residido en el país suscriptor del convenio para evitar la doble imposición, al tiempo de realizarse la prestación del servicio correspondiente.