

<sup>9</sup> MONZÓN VALENCIA, Loretta (2012). "El principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo". En Lex, N° 10; p. 213.

<sup>10</sup> Ibidem, pp. 213-214.

<sup>11</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan (2009). Teoría general del proceso. Tercera edición. Lima, Communitas; p. 191.

<sup>12</sup> MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 218.

<sup>13</sup> HUAPAYA TAPIA, RAMÓN. (2019). El proceso contencioso-administrativo. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; pp. 155-156. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170699/43%20El%20proceso%20contencioso%20administrativo%20con%20sello.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

<sup>14</sup> MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 222.

<sup>15</sup> Se puede citar, por ejemplo, la Sentencia de Casación N° 3950-2014-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis, y la Sentencia de Casación N° 1763-2014-Del Santa, publicada en el diario oficial El Peruano el dos de mayo de dos mil dieciséis.

<sup>16</sup> **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 162.- Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

<sup>17</sup> Artículo 163.- Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables. En caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

<sup>18</sup> Artículo 3°.- DE LA NOTIFICACIÓN EN EL DOMICILIO PROCESAL

Cuando en el procedimiento contencioso - tributario y el no contencioso regulados en el Libro Tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, el sujeto obligado a inscribirse ante la SUNAT señale un domicilio procesal diferente a su domicilio fiscal, las notificaciones y demás actos procesales que la SUNAT efectúe en el desarrollo de dicho procedimiento se realizarán en el domicilio procesal fijado por el citado sujeto siempre que el mismo se encuentre ubicado en el radio urbano que corresponda a la dependencia de la SUNAT encargada de la resolución del procedimiento. [...] [Énfasis agregado]

<sup>19</sup> Artículo 11.- DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112. El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104 y asignado a cada administrado, de acuerdo a lo establecido por resolución de superintendencia para el caso de procedimientos seguidos ante la SUNAT, o mediante resolución ministerial del Sector Economía y Finanzas para el caso de procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal. [Énfasis agregado]

<sup>20</sup> Artículo 104.- FORMAS DE NOTIFICACIÓN

La Notificación de los actos administrativos se realizará, indistintamente, por cualquiera de las siguientes formas:

a) Por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. [...]

La notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibiéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporcione sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

b) Por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía. [...] La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del presente literal. [Énfasis agregado]

<sup>21</sup> Artículo 144.- RECURSOS CONTRA LA DENEGATORIA FICTA QUE DESESTIMA LA RECLAMACIÓN

Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos previstos en el primer y segundo párrafos del artículo 142, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:

1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía.

2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal. [...]

<sup>22</sup> Artículo 151.- APELACIÓN DE PURO DERECHO

Podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la

Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Tratándose de una apelación de puro derecho contra resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para interponer ésta ante el Tribunal Fiscal será de diez (10) días hábiles.

[...]

<sup>23</sup> En este considerando se analiza la primera infracción normativa formulada por la demandante, consistente en: "Infracción normativa procesal de los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, concerniente con el debido proceso y motivación aparente de la resolución impugnada, respecto de las pretensiones accesorias".

<sup>24</sup> Artículo 109.- NULIDAD Y ANULABILIDAD DE LOS ACTOS

Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código.

2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;

[...]

Los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

[Énfasis agregado]

<sup>25</sup> Así ha sido descrito por el Tribunal Constitucional en el fundamento 81 de la Sentencia N° 0005-2016-PCC/TC, del veinticinco de julio de dos mil diecinueve, en que establece:

[...] en el marco de un procedimiento administrativo, habiéndose agotado la vía administrativa, cuando la Administración hubiese incurrido en alguna eventual arbitrariedad, de conformidad con el artículo 148 de la Constitución y bajo la observancia de la Ley 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso-Administrativo, y modificatorias, el administrado tenga expedita la vía del proceso contencioso-administrativo para cuestionar cualquier presunta arbitrariedad de la Administración.

<sup>26</sup> Existen dos sistemas del proceso contencioso administrativo: de sola revisión y de plena jurisdicción. Mientras que en el primero el Poder Judicial puede anular un acto administrativo, pero no puede modificar su contenido, en el segundo el Poder Judicial no solo se pronuncia sobre la validez del acto, sino que también se pronuncia sobre el fondo. El autor desarrolla por qué el sistema contencioso administrativo peruano encaja dentro de los alcances del sistema de "plena jurisdicción" y cómo esta particularidad del proceso permite que los servidores públicos puedan ver cabalmente protegidos sus derechos de índole laboral. MENDOZA URBINA, Daniel (2016). "La plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo". En Administración Pública & Control, N° 25; p. 72

<sup>27</sup> Segunda y tercera infracciones normativas formuladas por la demandante de forma conjunta.

<sup>28</sup> Artículo 44.- Ejecución de la sentencia

La potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente al Juzgado o Sala que conoció del proceso en primera instancia. En caso de que la ejecución corresponda a una Sala ésta designará al Vocal encargado de la ejecución de la resolución.

Los conflictos derivados de actuaciones administrativas expedidas en ejecución de la sentencia serán resueltos en el propio proceso de ejecución de la misma. Antes de acudir al Juez encargado de la ejecución, el interesado, si lo considera conveniente, podrá solicitar en vía administrativa la reconsideración de la actuación que originó el conflicto.

<sup>29</sup> Artículo 45.- Deber personal de cumplimiento de la sentencia

45.1 Conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que éstos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa; estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial.

45.2 El responsable del cumplimiento del mandato judicial será la autoridad de más alta jerarquía de la entidad, el que podrá comunicar por escrito al Juez que funcionario será encargado en forma específica de la misma, el que asumirá las responsabilidades que señala el inciso anterior.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el Juez podrá identificar al órgano responsable dentro de la entidad y otorgarle un plazo razonable para la ejecución de la sentencia.[...]

C-2191764-20

## CASACIÓN N° 22414-2021 LIMA

**TEMA:** OPORTUNIDAD DEL TRÁMITE DE LOS CERTIFICADOS DOMICILIARIOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

**SUMILLA:** Las disposiciones establecidas en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho, configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre Perú y Chile el ocho de junio de dos mil uno y aplicable desde el uno de enero de dos mil cuatro; toda vez que establece la exigencia de contar con los

certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en el Perú, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, formalidad que excede lo pactado en el convenio al incluir de manera obligatoria la "oportunidad" en que se debe contar con el certificado domiciliario, por lo cual lo resuelto en la sentencia de vista, al aplicar al presente caso el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, implica la vulneración del principio de jerarquía normativa y de pacta sunt servanda.

**PALABRAS CLAVE:** principio de jerarquía normativa, convenio para evitar la doble imposición, certificado domiciliario

Lima, catorce de marzo de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA VISTA** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandante **Empresa Editora El Comercio Sociedad Anónima** ha interpuesto recurso de casación el diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos setenta y uno del Expediente Judicial Electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista, del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos cuarenta y tres), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el veinticuatro de febrero de dos mil veintiuno (foja doscientos quince), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. ANTECEDENTES Demanda Mediante escrito del siete de octubre de dos mil diecinueve, (foja dieciocho), la **Empresa Editora El Comercio Sociedad Anónima** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal** y la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, solicitando como petitorio lo siguiente: **Pretensión principal:** Se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05934-5-2019 y se deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 025140024709/SUNAT, las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0368178, 024-003-80368185 y 024-003-00368186, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que hubiera tenido como objetivo el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones y que, por plena jurisdicción, se reconozca que se ha acreditado fehacientemente la condición de residente en Chile de la empresa **Publimetro Sociedad Anónima** durante el ejercicio dos mil quince y se ha cumplido a cabalidad con lo exigido en las normas administrativas correspondientes; por lo que el impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos abril, noviembre y diciembre del año dos mil quince ha sido pagado correctamente con base a los tratados internacionales vigentes. **Pretensión accesoria:** Se ordene a la administración tributaria la restitución de los montos pagados por la deuda imputada, más los intereses legales correspondientes conforme al artículo 38 del Código Tributario. Sentencia de primera instancia Mediante sentencia de fecha veinticuatro de febrero de dos mil veintiuno, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró infundada la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** En aplicación del principio de legalidad, en el presente caso resulta necesario, para la efectiva aplicación de los beneficios previstos en el convenio para evitar la doble imposición - CDI, que se sustente por parte del no domiciliado su condición de residente en otro Estado contratante, específicamente en la República de Chile. **b)** Es por ello que, en mérito a dicha necesidad, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF establece la obligación de presentar el certificado de residencia a efectos de acreditar la calidad de residente en otro Estado, y así poder acogerse a los beneficios contemplados en el convenio para evitar la doble imposición con el Estado de Chile, de conformidad a lo señalado en el inciso 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú. **c)** Respecto a los Certificados de Residencia N° 60871 y N° 66894, correspondientes al año dos mil catorce, la demandante afirma que en mayo del dos mil quince efectuó el pago equivalente a la retención con la tasa del 15% prevista en el convenio para evitar la doble imposición junto con la presentación del respectivo PDT 617, precisando que aun cuando el registro del gasto y el "pago equivalente" a la retención se realizó en el dos mil quince, las regalías se generaron a lo largo del dos mil catorce, año en el que se realizaron las ventas que determinaron la obligación de pagarlas. Para el Juzgado es evidente que **Publimetro Sociedad Anónima** debía acreditar su condición de residente en Chile durante el ejercicio dos mil catorce para acceder a los beneficios del convenio para evitar la doble imposición, lo cual entendió también la SUNAT, pues revisó los certificados

de residencia correspondientes del dos mil catorce. **d)** Al respecto, teniendo presente que la Factura N° 73254 fue emitida el diecinueve de marzo de dos mil quince y contabilizada en abril del mismo año, considerando las fechas de vigencia de los Certificados de Residencia N° 60871 y N° 66894, se tiene que estos se encontraban vigentes en el ejercicio dos mil catorce; sin embargo, para el periodo de abril dos mil quince, dichos certificados no estaban vigentes, motivo por el cual no le son aplicables los beneficios del convenio para evitar la doble imposición con Chile a la demandante. **e)** Agrega que, en cuanto a la interpretación del periodo de cobertura del certificado de residencia, la demandante considera que es incorrecto interpretar, como lo hace la administración tributaria, que el periodo de cobertura del certificado, durante el cual la autoridad tributaria extranjera confirma que el contribuyente tuvo la calidad de residente fiscal de un país, debe comprender la fecha en que según la norma peruana corresponde realizar el "pago equivalente" a la retención, al ser física y jurídicamente imposible, y podría generar una situación de uso indebido o abuso de tratados. Es así que la empresa demandante hace referencia al numeral 2 del artículo 12 del convenio para evitar la doble imposición, que regula la tributación en el país de la fuente, indicando que para la aplicación de la tasa reducida del 15% se requiere que el beneficiario efectivo de estas regalías adeudadas sea un residente peruano y que exista la obligación de pagarlas y que resulta indiferente el momento del registro contable y del pago de las regalías, que podría existir incluso años después de su generación, pues lo relevante es que exista un beneficiario residente en Chile en el momento en que las regalías se adeuden y que se emitan y entreguen antes del nacimiento de la obligación de retener o efectuar el pago equivalente, para que se cuente con un documento en tales momentos y, al mismo tiempo, que se comprendan "periodos de cobertura" posteriores a su emisión para que tales periodos abarquen las fechas en las que según la normativa peruana se genere la obligación o realizar el pago equivalente. **f)** Al respecto, el Certificado de Residencia N° 79440 acredita la residencia en el país de Chile del uno de enero al treinta y uno de octubre de dos mil quince, es decir, en periodos distintos a los meses de noviembre y diciembre de dos mil quince y, adicionalmente, dicho certificado fue emitido recién el veintiocho de octubre de dos mil quince, por lo que para efectos del registro del mes de abril de dos mil quince este aún no existía. Por lo tanto, la recurrente debió efectuar las retenciones con la tasa del 30%. **Sentencia de vista** Mediante sentencia de vista del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos cuarenta y tres), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que: **a)** A efectos de gozar de los beneficios que otorga el convenio suscrito con la República de Chile, la empresa peruana retenedora debía contar con el certificado domiciliario de la empresa extranjera que establezca su condición de residente chileno por el periodo que comprenda la fecha de la retención; caso contrario, no podría aplicarle el beneficio del convenio y debería retenerle el 30% y no el 15% de las regalías. La norma en mención regula la oportunidad de la presentación del certificado domiciliario, sin perjuicio de que, posteriormente, se pueda demostrar su condición de residente chileno con derecho al goce del beneficio, para lo cual la norma le faculta el procedimiento de devolución del monto retenido indebidamente o en exceso. **b)** En el caso de autos, se tiene que la empresa demandante contabilizó y declaró la Factura N° 73254 en abril de dos mil quince, y la canceló el cinco de mayo de dos mil quince. Asimismo, la Factura N° 81100 fue anotada contablemente en los meses de noviembre y diciembre de dos mil quince, y una parte declarada en marzo de dos mil dieciséis y cancelada en abril del mismo año; en ambos casos, la empresa peruana no contaba con certificados de residencia del no domiciliado al momento de la contabilización y, sin embargo, aplicó el beneficio de la retención del 15% establecido en el convenio suscrito con la República de Chile, en clara contravención de lo ordenado por el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, que disponía la presentación del certificado domiciliario al momento del registro contable. **c)** Con relación a ello, la empresa adujo que, en virtud de los Certificados de Residencia N° 79440 y N° 99511, expedido el primero de ellos el veintiocho de octubre de dos mil quince y el segundo, el tres de marzo de dos mil diecisiete, se demostraría que la empresa chilena habría residido en Chile en el periodo comprendido desde el uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil quince, por lo que la aplicación del 15% señalado en el convenio se habría realizado conforme a ley. **d)** Al respecto, se tiene que efectivamente dichos documentos han demostrado que la empresa no domiciliada registraba residencia durante el año

dos mil quince en Chile, lo que la haría beneficiaria del impuesto reducido; sin embargo, las fechas de expedición de los mencionados documentos no han demostrado su existencia al momento del registro contable de las facturas, conforme lo dispone el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, ya que del expediente administrativo se aprecia que la contabilización de la Factura N° 73254 fue realizada en abril de dos mil quince y el Certificado de Residencia N° 79440 fue emitido recién el veintiocho de octubre de dos mil quince. En tal sentido, la aplicación del beneficio a favor de la empresa no domiciliada se realizó sin sustento alguno, ya que se debió haber empleado la tasa máxima, esto es, el 30% y no el 15%. e) Asimismo, la Factura N° 81100 se registró contablemente en dos meses, una parte en noviembre y la otra en diciembre de dos mil quince, y el Certificado de Residencia N° 9951 recién se emitió el tres de marzo de dos mil diecisiete, lo que demuestra que su presentación no fue oportuna y que la reducción del impuesto fue efectuada de manera contraria a derecho, por lo que conforme al artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta le correspondía se aplique una tasa general del 30%. f) De lo expuesto se concluye que en tanto se ha establecido que lo que persigue el Decreto Supremo N° 090-2008-EF es regular la oportunidad de la presentación del certificado de residencia, la que debe coincidir con el momento de la contabilización de la obligación, la administración en cumplimiento de dicha norma ha resuelto conforme a ley; en tal sentido, la aplicación del convenio bilateral en las tres oportunidades en que se registraron las facturas en la contabilidad del agente retenedor se realizó contraviniendo el Decreto Supremo N° 090-2008-EF. Materia controvertida en el presente caso Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si la sentencia de vista fue emitida conforme a ley, es decir, conforme al "Convenio entre la República del Perú y la República de Chile, para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio"<sup>2</sup>, al exigir los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en las fechas que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella. **Causales procedentes del recurso de casación** Mediante auto de calificación del dieciséis de marzo de dos mil veintidós (foja ciento cuarenta y dos del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Empresa Editora El Comercio Sociedad Anónima por las siguientes causales: 1. Inaplicación del principio de jerarquía normativa a) El marco constitucional está regulado por los artículos 51, 55 y 138 de la Constitución Política del Perú. De este, se desprende que el ordenamiento legal ha establecido una jerarquía normativa en la que una norma prevalece sobre otra de menor rango, de modo que los tratados celebrados por nuestro país con otros Estados u organismos internacionales forman parte del derecho nacional y constituyen normas con rango de ley que, incluso, según la doctrina, son jerárquicamente superiores a una norma legal. b) Añade que las repúblicas de Perú y Chile han celebrado un Convenio de Doble Imposición; por tanto, según lo previsto en su artículo 12.1, aplicable al caso materia de autos, la tributación se realiza en el país de residencia de la empresa, en este caso Chile. Asimismo, conforme a lo dispuesto en su artículo 12.2, para la aplicación de la tasa reducida del 15% se requiere únicamente que el beneficiario efectivo de las regalías adeudadas por un residente peruano sea un residente chileno, por lo cual es indiferente el momento del registro contable y el pago de las regalías, pues solo debe existir i) un beneficiario residente en Chile, ii) un documento que respalde dicha condición, y iii) un residente peruano, obligado a pagar las regalías. c) Aduce que la finalidad del Decreto Supremo N° 090-2008-EF es validar para los contribuyentes no domiciliados su condición de residentes en países con los que el Perú haya suscrito convenios tributarios; por ello, no resulta razonable interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, máxime si en este no se ha consignado tal formalidad y si se considera que dicha exigencia proviene de una norma de inferior jerarquía. Sostener lo contrario vulneraría el principio de pacta sunt servanda. d) Finalmente, alega que tal infracción tiene incidencia directa en la resolución recurrida, porque en esta se aplicó el citado decreto supremo —norma reglamentaria que establece la obligación de requerir la presentación de constancia de residencia para aplicar el Convenio de Doble Imposición— a pesar de ser incompatible con una norma de mayor jerarquía (un tratado). Ello no es acorde con el principio de jerarquía normativa, que a su vez ha merecido pronunciamiento de la Corte Suprema en su Sentencia N° 4017-2014 Lima. 2.- Interpretación errónea del artículo 2 del

Decreto Supremo N° 090-2008-EF. a) En los considerandos octavo, noveno, décimo y décimo sexto de la sentencia de vista, se advierte la interpretación errónea de la Sala Superior al afirmar que el referido decreto supremo establece como un requisito para el goce del beneficio del convenio, que se cuente con el certificado de residencia al momento del registro contable de las facturas. Sin embargo, la norma reglamentaria no contiene tal exigencia, lo cual se corrobora de la lectura del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF. b) Menciona que el error anotado se origina en la confusión de la referida norma con el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que en este último se establece que los contribuyentes deben pagar el impuesto a la renta equivalente a la retención en el mes en que se produzca el registro contable de las regalías. No obstante, dicha norma no condicionaba ni el registro contable ni el pago a la existencia del certificado de residencia. c) Asimismo, sostiene que la interpretación correcta del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF —aun cuando esta disposición transgrede lo dispuesto en el tratado— es que, al momento de realizar el pago o acreditarlo al beneficiario, se debe contar con el certificado de residencia para gozar del beneficio, interpretación que se desprende de lo establecido en el segundo y sexto párrafos del acotado artículo. **CONSIDERANDOS PRIMERO. El recurso de casación 1.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. 1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"<sup>3</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. 1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. 1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>4</sup>, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmóvil del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo. **Análisis de las causales de naturaleza material SEGUNDO. Inaplicación del principio de jerarquía normativa e interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF. 2.1.** En cuanto a este principio, resulta relevante tener en cuenta su importancia, toda vez que el principio de jerarquía normativa es trascendental para establecer las prioridades de leyes y normas de un sistema jurídico, lo cual afecta su unidad y coherencia. De este modo, las leyes inferiores deben obedecer siempre a las leyes superiores sin contradecirlas, y en todo caso ajustarse a las disposiciones de la Constitución Política del Estado. Por tanto, el ordenamiento jurídico de un país estará compuesto por diferentes niveles de leyes y otros tipos de normas dispuestas, según el principio de jerarquía normativa.<sup>5</sup> 2.2. La Constitución recoge el principio de jerarquía normativa y dispone que el orden de las fuentes en nuestro ordenamiento se establezca según la posición que ocupa en la estructura del Estado el órgano que la dicta. En nuestro caso, el principio de jerarquía jurídica se encuentra regulado en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú,

que establece: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal, la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”. Con ello, se reconoce dentro de nuestro sistema jurídico el principio de supremacía constitucional, en virtud del cual se consagra el predominio de la Constitución Política del Estado por encima de todas las fuentes del derecho existentes o que pudieran producirse en el futuro dentro de nuestro país. **2.3.** En este sentido, lo establecido en nuestra Constitución nos permite considerar que los valores y principios que esta contiene no solo vinculan por igual a todos los poderes que conforman el Estado y los ciudadanos que se encuentran bajo su alcance, sino que además priman sobre cualquier otra norma que pudiera oponerse. **2.4.** De igual manera, como derivación necesaria de esto último, el propio texto constitucional prevé la existencia de un sistema de control constitucional, destinado a tutelar la efectiva aplicación del principio de primacía constitucional, a través de la declaración de nulidad o inaplicabilidad de las normas que resulten contrarias a la Constitución Política del Estado o al sistema de fuentes que esta reconoce. Así, el artículo 138 de nuestra Carta Magna establece 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”. Por otro lado, sobre los tratados y la forma de celebración o aprobación de los tratados por el Estado, los artículos 55, 56 y 57 de la Constitución Política del Perú señalan lo siguiente: Artículo 55.- Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. Artículo 56.- Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias: **1.** Derechos Humanos. **2.** Soberanía, dominio o integridad del Estado. **3.** Defensa Nacional. **4.** Obligaciones financieras del Estado. También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución. Artículo 57.- El Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a éstos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso. Cuando el tratado afecte disposiciones constitucionales debe ser aprobado por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificado por el Presidente de la República [...]. En la misma línea, el artículo 2 de la Ley N° 26647, “Ley que establece las normas que regulan actos relativos al perfeccionamiento nacional de los Tratados celebrados por el Estado Peruano”, señala que: La aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el Artículo 56 de la Constitución Política, corresponde al Congreso de la República, mediante Resolución Legislativa; y su ratificación al Presidente de la República, mediante Decreto Supremo. Cuando los tratados no requieran la aprobación legislativa, el Presidente de la República los ratifica directamente, mediante Decreto Supremo, de acuerdo a lo previsto en el artículo 57 de la Constitución. [...]. Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, en el fundamento jurídico 61, ha declarado la pirámide jurídica normativa, ubicando los tratados dentro de la misma, conforme reseñamos: 61. La pirámide jurídica nacional debe ser establecida en base a dos criterios rectores, a saber: a) Las categorías Son la expresión de un género normativo que ostenta una cualificación de su contenido y una condición preferente determinada por la Constitución o por sus normas reglamentarias. Ellas provienen de una especie normativa; es decir, aluden a un conjunto de normas de contenido y valor semejante o análogo (leyes, decretos, resoluciones, etc.). b) Los grados Son los que exponen una jerarquía existente entre las normas pertenecientes a una misma categoría. Tal el caso de las resoluciones (en cuyo orden decreciente aparecen las resoluciones supremas, las resoluciones ministeriales, las resoluciones viceministeriales, etc.) En nuestro ordenamiento existen las siguientes categoría normativas y su subsecuentes grados: **Primera categoría** Las normas constitucionales y las normas con rango constitucional 1er. grado: La Constitución. 2do. grado: Leyes de reforma constitucional. 3er. grado: Tratados de derechos humanos. Al respecto, cabe señalar que el artículo 206° de la Constitución es la norma que implícitamente establece la ubicación categorial de las denominadas leyes constitucionales. De allí su colocación gradativamente inferior en relación a la Constitución en sí misma. **Segunda Categoría** Las leyes y las normas con rango o de ley. Allí aparecen las leyes, los tratados, los decretos legislativos, los decretos de urgencia, el Reglamento del Congreso, las resoluciones legislativas, las ordenanzas regionales las ordenanzas municipales y las sentencias

expedidas por el Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una ley o norma con rango de ley. [...]

**2.6.** En el presente caso, la recurrente sostiene que, partiendo del marco constitucional determinado en los artículos 51, 55 al 56 y 138 de la Constitución Política del Perú y la jurisprudencia constitucional, el ordenamiento legal ha establecido una jerarquía normativa conforme a la cual una norma prevalece sobre otra de menor rango, y que los tratados celebrados por nuestro país con otros Estados u organismos internacionales forman parte del derecho nacional y constituyen normas con rango de ley que, por su especialidad, pueden prevalecer sobre otra norma legal. Asimismo, los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional (es decir, aquellas situaciones en las que dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada renta) celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no solo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las administraciones tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. Así, mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea solo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto<sup>6</sup>. Finalmente, es preciso indicar que los convenios para evitar la doble tributación son tratados internacionales, pero no de derechos humanos, por lo que su rango, en nuestro ordenamiento nacional, es el de una norma legal. En el presente caso, las repúblicas de Perú y Chile han celebrado un convenio para evitar la doble imposición y, según lo previsto en el inciso 12.1 de su artículo 12, la tributación se realiza en el país de residencia de la empresa. **2.7.** Asimismo, refiere que, conforme a lo dispuesto en el inciso 12.2 del artículo 12 de dicho convenio, para la aplicación de la tasa reducida del 15% se requiere únicamente que el beneficiario efectivo de las regalías adeudadas por un residente peruano sea un residente chileno, por lo cual es indiferente el momento del registro contable y el pago de las regalías, pues solo debe existir i) un beneficiario residente en Chile, ii) un documento que respalde dicha condición, y iii) un residente peruano, obligado a pagar las regalías. **2.8.** Por otro lado, la finalidad del Decreto Supremo N° 090-2008-EF es validar para los contribuyentes no domiciliados su condición de residentes en países con los que el Perú haya suscrito convenios tributarios; por ello, no resulta razonable interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, más aún si en el convenio no se ha consignado tal formalidad; y que dicha exigencia proviene de una norma de inferior jerarquía. Sostener lo contrario vulneraría el principio *pacta sunt servanda*, lo cual significa que los acuerdos entre las partes o pactos deben cumplirse en sus propios términos, y no se puede exigir algo distinto de lo convenido, salvo que aquellas mismas, expresa o tácitamente, acuerden modificar los alcances de lo convenido. Cabe indicar que este principio tiene su correlato en la segunda parte del primer párrafo del artículo 62 de la Constitución Política del Perú de 1993, que dispone que “[...] los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase [...]”<sup>7</sup>. Con relación a la obligatoriedad de los convenios internacionales, la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados<sup>8</sup> establece en los numerales 26 y 27 de la sección primera, referida a la observancia de los tratados, de la parte III, lo siguiente: 26. “*Pacta sunt servanda*”. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. 27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46. Al respecto, Byrne y Joo<sup>9</sup> señalan que, en el ámbito del derecho internacional, el principio *pacta sunt servanda* establece que los tratados son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes, con lo cual se busca dotar de seguridad jurídica a las relaciones internacionales. En tal sentido, el principio bajo comentario se sustenta en que la fe debida a los tratados debe ser sagrada e inviolable, pues las relaciones internacionales serían imposibles entre los Estados si estos no estuviesen profundamente convencidos de que es un deber sagrado el de respetar los pactos. Añaden estos autores, con referencia al principio de primacía, que este postula que, ante la falta de pronunciamiento expreso de la ley sobre el tratamiento del conflicto de normas entre un tratado y la ley interna, se debe preferir dar cumplimiento a lo dispuesto en las normas incorporadas en un tratado internacional antes que a las normas de derecho interno en tanto la inobservancia de las primeras podría dar lugar a responsabilidad internacional del

Estado infractor. En tal sentido, siguen a Novak a efectos de señalar que si el órgano competente nacional ratifica un determinado tratado, las disposiciones establecidas en este adquirirán vigencia y pasarán a formar parte de la legislación interna del Estado, pudiendo ser invocadas ante cualquier autoridad judicial o administrativa sin que sea necesaria la realización de procedimiento alguno de incorporación interna. Por ello, es importante que las normas internas no quiebren las reglas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición, dado que lo contrario afectaría la prevalencia de este principio, al momento de confrontar los términos del convenio con otro tipo de disposiciones. Al respecto, es importante destacar que dentro de ese marco y en un mismo nivel normativo podríamos confrontar las cláusulas antielusivas o limitativas de beneficios propias del convenio para evitar la doble imposición y las que corresponden a la normatividad interna, pero esto no debería llevarnos a aceptar que, vía reglamentaria, se pueda establecer condiciones más gravosas para obtener los beneficios de esos convenios. Dicho de otra forma, la exigencia de la obtención de un certificado de residencia previo a la ocurrencia del hecho imponible o la contabilización del mismo reviste una exigencia que puede suplirse por otros mecanismos, puesto que lo que se desprende del convenio para evitar la doble imposición es que lo importante es acreditar que el residente chileno o peruano (no domiciliado) lo es en los términos del mismo y que lo ha sido al momento de producirse ese hecho imponible sujeto a tributación, por lo que resultaría viable que se puedan presentar certificados con posterioridad al hecho gravado, más aún si lo contemplamos bajo una óptica de que, en materia probatoria administrativa, es relativa la preclusión probatoria. El convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile no contiene disposición alguna que regule la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia, por lo que ninguna de las partes que suscribieron el convenio podrán, de manera unilateral, incluir tal obligación para la aplicación del mismo; en consecuencia, lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, para el caso específico del referido convenio suscrito con Chile, supone la inclusión unilateral de una obligación no establecida en el convenio. La potestad reglamentaria se encuentra regulada en el inciso 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú, donde se ha dispuesto que corresponde al presidente de la República "Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones". Del citado artículo, se puede advertir que el constituyente le ha atribuido la potestad reglamentaria al presidente de la República, el cual se encarga en primera instancia de complementar las leyes a través de los reglamentos denominados *secundum legem* o de ejecución<sup>10</sup>. Al respecto, la Ley N° 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, señala, en su artículo 11, que los reglamentos son aprobados por decretos supremos dictados por el presidente de la República y referendados por el ministro del sector correspondiente<sup>11</sup>. Por su parte, los incisos 1 y 2 del artículo 13 del citado dispositivo legal establecen que la potestad reglamentaria del presidente de la República se sujeta a las siguientes normas: "1. El proyecto de norma reglamentaria es elaborado por la entidad competente. Se tramita acompañado de la exposición de motivos, los informes, estudios y consultas realizados. 2. Los reglamentos se ajustan a los principios de competencia, transparencia y jerarquía. No pueden transgredir ni desnaturalizar la ley [...]". Los reglamentos constituyen una categoría de fuente del derecho integrada por diversas manifestaciones normativas (decretos, resoluciones, etc.), a través de los cuales "se establecen reglas de carácter general, de jerarquía subordinada o inferior a las leyes o normas con dicho rango, que forman parte del ordenamiento jurídico". Son dispositivos que se dictan en ejercicio de una potestad reglamentaria, conferida de manera expresa a los poderes públicos y otras entidades del Estado por la Constitución o por las leyes. Pueden asumir distintas denominaciones en función de la autoridad que los dicta, pero comparten como característica común el ser normas jurídicas de carácter inferior a las leyes<sup>12</sup>. Con relación a la materia que regulan los reglamentos, el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0001/0003-2003-AI/TC, fundamentos jurídicos 15 y 16, ha señalado lo siguiente: "[...] El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad". Siguiendo a García de Enterría<sup>13</sup>, la evaluación de un desarrollo reglamentario, no solo se da desde una óptica formal, que precise los alcances de la norma legal a que alude; sino desde una óptica material, es decir, desde el respeto a los principios generales del derecho que informan sustancialmente el ordenamiento; y no solo del principio formal de subordinación a la ley, sino

respecto a la no desnaturalización de la misma, es decir, procurando que no se rompa el límite de interdicción de la arbitrariedad; pues, en efecto, la inversión dialéctica sirve para que se exija al reglamento justificaciones objetivas del desarrollo normativo. En otras palabras, no se busca limitar la potestad reglamentaria propia del Poder Ejecutivo o de la administración, que responde a criterios jurídicos, pero también políticos, sino que esta potestad no sea ejercida de forma arbitraria, que puede materializarse, sin que sea una numeración cerrada ni desarrollada, en que vía reglamentaria no se vulneren derechos fundamentales, que se aboquen a resultados manifiestamente injustos o de inequidad evidente o que sean intrínseca u objetivamente irrazonables, o que notoriamente falten a la buena fe exigible en la relación poder público-administrados o que sus disposiciones estén reservadas al dominio de la norma legal, requiriendo al menos una habilitación legal específica, entre otras razones. Se advierte que en la sentencia de vista se aplicó el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, norma reglamentaria que establece la obligación de requerir la presentación de constancia de residencia para aplicar el convenio de doble imposición, a pesar de ser incompatible con una norma de mayor jerarquía (un tratado), puesto que al desarrollarla establece condiciones que no han sido previstas y que debilitan y tergiversan la voluntad de las partes contratantes en el referido convenio, y que, por ende, resultan arbitrarias, por lo que, desde una óptica material, el reglamento resulta ser notoriamente contrario a la norma de rango legal que pretende desarrollar. **2.9.** De la revisión de autos, en efecto se advierte que la Sala Superior resolvió confirmando la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, estableciendo, entre otros, que la empresa demandante contabilizó y declaró la Factura N° 73254 en abril de dos mil quince y la canceló el cinco de mayo de dos mil quince. Asimismo, la Factura N° 81100 fue anotada contablemente en los meses de noviembre y diciembre de dos mil quince, una parte fue declarada en marzo de dos mil dieciséis y cancelada en abril de dos mil dieciséis. En ambos casos, el colegiado superior estima que la empresa peruana no contaba con certificados de residencia del no domiciliado al momento de la contabilización y, sin embargo, aplicó el beneficio de la retención del 15% establecido en el convenio suscrito con la República de Chile, en clara contravención de lo ordenado por el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, que disponía la presentación del certificado domiciliario al momento del registro contable. **2.10.** Asimismo, se advierte de lo resuelto en el considerando décimo de la sentencia de vista que la Sala Superior asume que lo resuelto por la administración, en cumplimiento del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, se encuentra conforme a ley, toda vez que dicha norma regula la oportunidad de la presentación del certificado de residencia, estableciendo que debe coincidir con el momento de la contabilización de la obligación. **2.11.** Ante ello y considerando que la controversia en el presente caso gira en torno a determinar si resulta correcto o no exigir los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, y en tanto la empresa Publimetro Sociedad Anónima tiene la condición de residente en Chile, y que además dicho país suscribió un convenio para evitar la doble tributación con el Perú, denominado "Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio"<sup>14</sup>, que establece en sus artículos 28 y 29 lo siguiente: Artículo 28: DISPOSICIONES MISCELÁNEAS [...] 4. En el caso de Perú, lo establecido en este Convenio no afectará la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos N°s. 662, 757, 109, Leyes N°s. 26221, 27342, 27343 y todas aquellas normas modificatorias y reglamentarias de la legislación peruana que se encuentren en plena vigencia a la fecha de celebración de este Convenio y aún cuando fueren eventualmente modificadas sin alterar su principio general. Quienes hubieran suscrito o suscriban Convenios que otorgan Estabilidad Tributaria, al amparo de las normas citadas, no podrán beneficiarse de las tasas establecidas en el presente Convenio cuando se encuentren estabilizadas en un Convenio de Estabilidad Tributada. [...] Artículo 29: ENTRADA EN VIGOR 1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, a través de los canales diplomáticos, el cumplimiento de los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor del presente Convenio. Dicho Convenio entrará en vigor en la fecha de recepción de la última notificación. 2. Las disposiciones del Convenio se aplicarán: a) En Chile, Con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor; y b) En el Perú, Con respecto a las normas sobre el impuesto a la renta, a partir del

uno de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.” [Subrayado agregado] **2.12.** Los artículos transcritos del convenio citados permiten advertir que no existe disposición alguna, en el texto del mismo, que establezca la formalidad de contar con el certificado de residencia al momento de contabilizar la operación gravada; por tanto, dicha obligación se desprende del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho, que establece: Artículo 2.- Certificado de Residencia emitido por un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI El Certificado de Residencia emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI. El agente de retención del impuesto a la Renta por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado con el cual el Perú ha celebrado un 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. Cuando la entidad competente para la emisión del Certificado de Residencia, posea un sistema de verificación en línea, el agente de retención deberá comprobar su autenticidad. Para tal efecto, la SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia, señalará los Estados con los cuales el Perú ha celebrado un CDI que cuenten con sistemas de verificación en línea. Para sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI, el Certificado de Residencia debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado, por el periodo de tiempo que en él se señale. 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. Si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el CDI. En este supuesto, el sujeto residente de ese otro Estado podrá solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, teniendo en cuenta lo siguiente: a) El Certificado de Residencia que contiene la información señalada en el cuarto párrafo del presente artículo es el único documento que acreditará la condición de residente en el otro Estado por el período materia de devolución; el mismo que deberá adjuntarse a la solicitud de devolución. b) Si el Estado de donde es residente no tienen regulación respecto del Certificado de Residencia, se considerará como tal cualquier documento que emita la entidad competente, siempre que contenga la información señalada en el cuarto párrafo del presente artículo, por el período que es materia de devolución. El referido documento deberá adjuntarse a la solicitud de devolución. [Subrayado agregado] **2.13.** En este orden de ideas, considerando que el convenio entre Perú y Chile fue suscrito el ocho de junio de dos mil uno, y es aplicable desde el uno de enero de dos mil cuatro, mientras que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF fue publicado el tres de julio de dos mil ocho; y que, además, este último contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que lo suscribieron, toda vez que establece la exigencia 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 estas formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; 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, por constituir una norma de inferior jerarquía que modifica las condiciones inicialmente pactadas en el convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Perú y Chile, al incluir exigencias adicionales referidas a la “oportunidad” de contar con el certificado de domicilio. En efecto, si bien es cierto la exigencia de contar con dicho certificado puede constituirse en un instrumento o medio probatorio válido para acreditar la condición de domiciliado o residente chileno, también es cierto que conforme a los términos pactados en el convenio dicho certificado podría tramitarse antes o después de la contabilización de las facturas que acreditan la operación gravada. De ningún modo se desprende que el convenio para evitar la doble imposición disponga la obligación de contar con el certificado de domicilio antes de contabilizar la operación o que esto pueda ser regulado en dicho sentido a través de una norma reglamentaria, dado que hacerlo desnaturalizaría el contenido de lo pactado entre los Estados contratantes. Por tanto, resulta erróneo el análisis efectuado por la Sala Superior. **2.14.** En este sentido, se aprecia que la

decisión de la Sala Superior ha sido emitida vulnerando el principio de jerarquía normativa, al aplicar una norma inferior que contiene disposiciones distintas a las contenidas en el convenio suscrito entre Perú y Chile. En consecuencia, la infracción analizada deviene fundada. **2.15.** Respecto a la segunda infracción material, consistente en la interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, conforme a los argumentos desarrollados precedentemente corresponde declarar infundada la misma. **TERCERO.** En ese sentido, corresponde declarar el recurso de casación como **fundado** y, en consecuencia, casar la sentencia de vista que confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda; y, actuando en sede de instancia, en virtud de lo previsto en el inciso 3 del artículo 396 y del artículo 397 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 29364, revocar la sentencia apelada y, reformándola, declarar fundada la demanda en todos sus extremos. Asimismo, y en atención al petitorio de la recurrente, corresponde ordenar que el codemandado Tribunal Fiscal emita nueva resolución resolviendo i) dejar sin efecto la Resolución de Intendencia N° 025140024709/SUNAT, las Resoluciones de Determinación de números 024-003-0368178, 024-003-80368185 y 024-003-00368186, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que haya tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones; ii) reconocer que se ha acreditado fehacientemente la condición de residente en Chile de la empresa Publimetro Sociedad Anónima durante el ejercicio dos mil quince; iii) establecer que el impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos abril, noviembre y diciembre de dos mil quince han sido pagados correctamente. Asimismo, deberá ordenar a la administración tributaria la restitución de los montos pagados indebidamente por la deuda imputada, más los intereses legales correspondientes conforme al artículo 38 del Código Tributario, los cuales se determinarán en ejecución de sentencia. **DECISIÓN** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO.- DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por Empresa Editora El Comercio Sociedad Anónima, del diecisiete de septiembre de dos mil veintiuno (foja trescientos setenta y uno). **SEGUNDO.- CASAR** la sentencia de vista del dos de agosto de dos mil veintiuno (foja trescientos cuarenta y tres); y, actuando en sede de instancia, **REVOCAR** la sentencia de primera instancia —que declaró infundada la demanda— y, **reformándola, DECLARAR FUNDADA** en todos sus extremos la demanda; y **TERCERO.- ORDENAR** que el codemandado Tribunal Fiscal emita nueva resolución en que deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 025140024709/SUNAT, las Resoluciones de Determinación de números 024-003-0368178, 024-003-80368185 y 024-003-00368186, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que haya tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones; que reconozca que se ha acreditado fehacientemente la condición de residente en Chile de la empresa Publimetro Sociedad Anónima durante el ejercicio dos mil quince; y que establezca que el impuesto a la renta de no domiciliados de los periodos abril, noviembre y diciembre del año dos mil quince han sido pagados correctamente. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe ordenar a la administración tributaria la restitución de los montos pagados indebidamente por la deuda imputada, más los intereses legales correspondientes conforme al artículo 38 del Código Tributario, los cuales se determinarán en ejecución de sentencia. **CUARTO.- DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por la demandante Empresa Editora El Comercio Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**. **SS. BURNEO BERMEJO, BUSTAMANTE ZEGARRA, CABELLO MATAMALA, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA.**

<sup>1</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.

<sup>2</sup> **Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio**

Fecha de suscripción: ocho de junio de dos mil uno.

Fecha de aprobación: once de diciembre de dos mil dos (Resolución Legislativa N° 27905)

Fecha de ratificación: dieciséis de enero de dos mil tres (Decreto Supremo N° 005-2003-RE) Aplicable desde el uno de enero de dos mil cuatro

Del protocolo modificatorio:

Fecha de suscripción: veinticinco de junio de dos mil uno

Fecha de ratificación: dieciséis de enero de dos mil tres (Decreto Supremo N° 006-2003-RE)

<sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

<sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

<sup>5</sup> UNIR REVISTA (s.f.). "El principio de jerarquía normativa: ¿en qué consiste?". <https://www.unir.net/derecho/revista/jerarquia-normativa/>

<sup>6</sup> MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS - PERÚ (s.f.). "Convenio para evitar la doble Imposición". [https://www.mef.gob.pe/es/?option=com\\_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302](https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302)

<sup>7</sup> AMADO, José Daniel y MIRANDA, Luis (2000). "Aplicabilidad de la cláusula pacta sunt servanda del artículo 62 de la Constitución a los contratos regulados por el derecho público". En Themis, N° 40; pp. 255-262.

<sup>8</sup> Se puede leer esta convención siguiendo este enlace:

[https://www.oas.org/xxivga/spanish/referendo\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxivga/spanish/referendo_docs/convencion_viena.pdf)

<sup>9</sup> BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFÍAS, Eduardo (2009). "Apuntes sobre los Convenios de Estabilidad Jurídica y su interrelación con los Acuerdos". En Revista de Derecho Administrativo, N° 7; p. 312.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/14029/14651/>

<sup>10</sup> Para mayor referencia, léase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0003-2003-PI/TC; fundamentos jurídicos 15-16.

<sup>11</sup> **Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo**

Artículo 11.- Facultad normativa del Presidente de la República

Corresponde al Presidente de la República dictar los siguientes dispositivos:

[...]

3. Decretos Supremos.- Son normas de carácter general que reglamentan normas con rango de ley o regulan la actividad sectorial funcional o multisectorial funcional a nivel nacional. Pueden requerir o no el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, según lo disponga la ley. Son rubricados por el Presidente de la República y refrendados por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia correspondan. Los Decretos Supremos entran en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria del mismo, que postergue su vigencia en todo o en parte.

[...]

<sup>12</sup> DANÓS, Jorge (2009). "El régimen de los reglamentos en el ordenamiento jurídico peruano". En Aspectos del Derecho Procesal Constitucional: Estudios en Honoraje a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador de Derecho, Lima, Idemsa; pp. 207-262.

<sup>13</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo (1959). "La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria". En Revista de Administración Pública, N° 30; pp. 131-166. <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/220921959030131.pdf>

<sup>14</sup> Véase el referido convenio siguiendo este enlace: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv\\_dbl\\_imp/Convenio\\_Peru\\_Chile\\_DT.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf)

**C-2191764-21**

## CASACIÓN N° 5764-2022 LIMA

**Tema:** INTERESES MORATORIOS POR LOS PAGOS A CUENTA

**Sumilla:** En el caso en concreto, corresponde aplicar el método de interpretación sistemática del inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y de los artículos 34 y 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de la obligación tributaria (pagos a cuenta), conforme al precedente vinculante establecido en la Casación N° 6619-2021.

**Palabras clave:** intereses moratorios por pagos a cuenta, interpretación sistemática, declaración jurada

Lima, veinte de abril de dos mil veintitrés

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA **VISTA** La causa número cinco mil setecientos sesenta y cuatro guion dos mil veintidós, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO** Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por **Unión Andina de Cementos S. A. A.**, mediante escrito del tres de febrero de dos mil veintidós (foja quinientos cincuenta y uno a quinientos sesenta y uno del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>), y ii) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del quince de febrero de dos mil veintidós (foja seiscientos cuarenta y ocho a seiscientos sesenta y cinco), contra la sentencia de vista del treinta y uno de enero de dos mil veintidós (foja quinientos seis a quinientos cuarenta), que confirma en parte la sentencia de primera instancia, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (foja trescientos siete a trescientos cuarenta y uno), con relación a los gastos por servicios de abogados que no cumplieron con el principio de causalidad y gastos por bonos PROGRESOL "bonos BEV", establecidos en la Resolución de Determinación

N° 0120030089309; Asimismo, confirmó la referida sentencia apelada que declaró infundada la demanda en el extremo referido a la generación de intereses moratorios por pagos a cuenta. **Antecedentes** Mediante escrito del veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve (fojas ciento veintisiete a ciento sesenta y siete), la parte demandante Unión Andina de Cementos S. A. A. interpone demanda contencioso administrativa postulando las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07227-9-2019, de fecha doce de agosto de dos mil diecinueve, que confirma la Resolución de Intendencia N° 0150140014139/SUNAT, de fecha veinticinco de mayo de dos mil dieciocho, en los extremos referidos al: - Impuesto a la renta de tercera categoría del ejercicio dos mil quince en los reparos de i) gastos por servicios de abogados que no cumplirían con el principio de causalidad y ii) gastos por bonos PROGRESOL "bonos BEV", establecidos en la Resolución de Determinación N° 0120030089309. - Pagos a cuenta del impuesto a la renta de los periodos enero y febrero del ejercicio dos mil quince, establecidos en las Resoluciones de Determinación N° 0120030089310 y N° 0120030089311, y en las Resoluciones de Multa N° 0120020030747 y N° 0120020030748, giradas por intereses moratorios de pagos a cuenta de enero y febrero de dos mil quince. **Pretensión accesorio:** Se ordene a la administración tributaria la devolución a favor de la demandante de S/ 1'229,112.00 (un millón doscientos veintinueve mil ciento docesoles con cero céntimos), más los intereses compensatorios devengados hasta la fecha efectiva de pago. Como fundamento de su demanda, la empresa recurrente señala que determinó el coeficiente para los meses de enero y febrero de dos mil quince de manera correcta según la declaración efectuada en el impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, por lo que se declaró y pagó oportunamente con la información vigente y válida en su momento. Alega que no corresponde extender las consecuencias derivadas del correcto cumplimiento a circunstancias o situaciones que se presentaron con posterioridad y basa su argumento en el criterio confirmado por la Casación N° 4392-2013-Lima, que es precedente de observancia obligatoria, pues, al haber cumplido en el tiempo y forma oportunos, no resultaba procedente la imposición de multas. Sentencia de primera instancia El Juez del Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución seis, del treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno (fojas trescientos siete a trescientos cuarenta y uno), resolvió conforme a lo siguiente: **FALLA: DECLARANDO INFUNDADA**, en todos sus extremos, la demanda obrante de folios 127 a 167. En los seguidos por **UNION ANDINA DE CEMENTOS S.A.A.** contra la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** y el **TRIBUNAL FISCAL**, sobre Nulidad de Resolución Administrativa. **Sentencia de segunda instancia** La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante sentencia de vista contenida en la resolución número diecinueve, del treinta y uno de enero de dos mil veintidós (fojas quinientos seis a quinientos cuarenta), resolvió conforme a lo siguiente: **RESOLVIERON: 1) CONFIRMAR EN PARTE** la sentencia contenida en la Resolución Número Seis, de fecha 31 de marzo de 2021, corriente a folios 307 a 341 del EJE, con relación a los Gastos por servicios de abogados que no cumplieron con el Principio de causalidad y Gastos por bonos PROGRESOL "bonos BEV", establecidos en la Resolución de Determinación N° 0120030089309. **2) REVOCAR EN PARTE** la sentencia apelada en el extremo de los Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2015 contenidos en las Resoluciones de Determinación Nos 0120030089310 y 0120030089311 y, **REFORMANDOLA** se declara **FUNDADA EN PARTE** la demanda en cuanto a dicho extremo, por ende, **NULA** la RTF N° 07227-9-2019 en dicho extremo y se **ORDENA** a la SUNAT que realice el recálculo de los intereses por los referidos pagos a cuenta, la devolución del monto correspondiente, así como los intereses generados por tal concepto, todo ello en la etapa de ejecución de sentencia. **3) DISPONER** la devolución oportuna de los autos al Juzgado de origen, para los fines consiguientes. [...] Sin embargo, mediante el voto en discordia del señor juez superior Vináteza Medina, con adhesión de los jueces superiores llamados por ley Sancarranco Cáceda y Medina Bonett, solo respecto a la aplicación de los intereses moratorios por pagos a cuenta de conformidad con la Casación N° 4392-2013-LIMA, declararon que: se **CONFIRME** la sentencia de fecha treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno, obrante de fojas 307 a 341, que declaró infundada la demanda en el extremo referido a la generación de intereses moratorios por pagos a cuenta.