

PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXII / N° 1202

1

PODER JUDICIAL

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social
Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 8380-2021
LIMA

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

SUMILLA: Precedente vinculante

6.5.1 Entiéndase que el principio de jerarquía normativa, -principio fundamental del derecho-, señala que cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las normas de inferior rango, ello 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.

6.5.2 Entiéndase que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho; contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, 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 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, en consecuencia debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio *pacta sunt servanda*.

6.5.3 Entiéndase 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 para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad.

PALABRAS CLAVE: principio de jerarquía normativa, principio de integración, métodos de interpretación, convenio para evitar la doble imposición, certificado domiciliario, renta de fuente peruana, créditos directos o indirectos, operación financiera

Lima, veintitrés de marzo 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 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 **Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada** ha interpuesto recurso de casación el catorce de mayo de dos mil veintiuno (foja seiscientos cincuenta del expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista del treinta de abril de dos mil veintiuno (foja seiscientos treinta), que confirmó la sentencia de primera instancia, emitida el treinta de noviembre de dos mil veinte (foja trescientos nueve) que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

ANTECEDENTES

Demanda

Mediante escrito del tres de abril de dos mil diecinueve (foja veinte), la recurrente **Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, solicitando como petitorio lo siguiente:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10807-1-2018, del veintiocho de diciembre de dos mil dieciocho, toda vez que el referido pronunciamiento i) habría vulnerado el derecho a la debida motivación, dado que ha dejado incontestados los argumentos planteados por la empresa demandante; y ii) habría vulnerado el principio de legalidad, al extender los alcances del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta a supuestos no previstos en dicha norma.

Primera pretensión subordinada a la primera pretensión principal: Solicita se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10807-1-2018 y, como consecuencia de ello, se deje sin efecto la Resolución de Intendencia N° 0150140014127, la Resolución de Determinación N° 012-003-0090680 y la Resolución de Multa N° 012-002-0030914, así como cualquier otra medida adoptada por la administración tributaria que hubiera tenido como objeto el cobro de los importes a que se refieren tales resoluciones; y se reconozca i) que las comisiones pagadas a los proveedores por su actuación como garantes no se encuentran gravadas con el impuesto a la renta de

no domiciliados, teniendo en cuenta que no se subsumen en el supuesto previsto en el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; y ii) que la interpretación de SUNAT respecto a los supuestos de rentas de fuente peruana previstos en el literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta es incorrecta y no se ajusta a derecho.

Segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal: Solicita se anule y revoque la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10807-1-2018, y se reconozca que la empresa demandante pagó correctamente el importe equivalente a la retención del 15% de la comisión por garantizar préstamos que fue abonada a favor de Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima, de conformidad con el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre Perú y Brasil, y el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

Pretensión accesoria a todas las pretensiones: Pide se ordene a la administración tributaria restituir los montos pagados por concepto de impuesto a la renta de no domiciliados de diciembre de dos mil dieciséis, más los intereses correspondientes.

Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del treinta de noviembre de dos mil veinte, 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) Al encontrarnos frente al pago de una comisión vinculada a una operación de crédito (indirecto), la cual fue abonada por un sujeto domiciliado en el país, se concluye que el pago por dichas comisiones se encuentra sujeto al pago del impuesto a la renta en aplicación de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF; ello teniendo en cuenta que el precedente vinculante fijado por la Sentencia de Casación N° 4392-2013 dispone que no resulta pertinente la interpretación extensiva ni restrictiva para interpretar normas que restringen derechos o establecen obligaciones. Así, el sentido del fallo se sustenta en lo expresamente previsto en el citado inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Asimismo, al tratarse de la generación de ingresos que guardan un factor de conexión con el Estado peruano y justifican la imposición sobre el impuesto a la renta, las comisiones son pagadas como consecuencia de la obtención de un préstamo cuya finalidad fue obtener los fondos necesarios para llevar a cabo las actividades económicas que la demandante desarrolla en el Perú. Esa es la premisa que justifica la obtención de la garantía y que, en definitiva, demuestra el factor de conexión entre los ingresos generados a partir de las comisiones pagadas y la retención correspondiente.

c) Las comisiones pagadas a sujetos no domiciliados por actuar como garantes generan rentas de fuente peruana al tratarse de operaciones financieras (créditos indirectos) que son pagadas por sujetos domiciliados en el país.

d) El artículo 27 del Convenio para Evitar la Doble Imposición - CDI suscrito entre Perú y Brasil señala que las autoridades locales pueden establecer los requisitos formales que se deben cumplir para acceder a los beneficios de dicho convenio. En el Perú, estos requisitos se encuentran desarrollados en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

Sentencia de vista

Mediante sentencia de vista del treinta de abril de dos mil veintiuno (foja seiscientos treinta), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió **confirmar** la sentencia que declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos, por considerar que:

a) Las comisiones que la empresa domiciliada en el país Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada paga a los sujetos no domiciliados Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima por las garantías o fianzas que estas últimas otorgan sobre los préstamos obtenidos por la empresa domiciliada, corresponden a rentas provenientes de una operación financiera (créditos indirectos), por lo que se ciñen a lo contemplado en el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; por tanto, constituyen rentas de fuente peruana.

b) Asimismo, de la interpretación del segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 2

del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, se deduce que, para aplicar los beneficios previstos en el Convenio para Evitar la Doble Imposición Perú - Brasil, el agente de retención deberá contar con el certificado de residencia al momento de contabilizar el gasto o costo, lo que en el presente caso no fue acreditado por la empresa demandante.

c) En tal efecto, no correspondía aplicar la tasa del 15% sino que, en aplicación de lo dispuesto en el inciso j) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde se aplique la tasa del 30%, por lo que se debe confirmar la sentencia venida en grado, que arribó a la misma conclusión.

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, concierne a esta Sala Suprema determinar si la sentencia de vista fue emitida conforme a ley, es decir, conforme al “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta” —en adelante, CDI—, al exigir los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada en las fechas que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella.

Causales precedentes del recurso de casación

Mediante auto de calificación del diecinueve de enero de dos mil veintidós (foja doscientos ochenta y ocho 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 Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada, por las siguientes causales:

1. Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, que regula el derecho a la debida motivación, e inaplicación del artículo VII del título preliminar y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, que reconocen el principio de congruencia procesal

- La Sala Superior ha desconocido el principio de congruencia al no haberse pronunciado respecto de gran parte de los argumentos expuestos en su recurso de apelación; pues a través de la resolución recurrida únicamente se brinda conclusiones abstractas y carentes de fundamentación lógico-jurídica, omitiendo de manera ilegal pronunciarse sobre lo esencial en la controversia.
- El ordenamiento nacional sanciona con nulidad las decisiones que no se ajustan al principio de congruencia. Así, el inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente al proceso contencioso administrativo, establece que son deberes de los jueces en el proceso fundamental los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y de congruencia.
- La Sala Superior incurre en un manifiesto vicio de incongruencia *citra petita* —también denominada incongruencia omisiva—, al no haberse pronunciado sobre los argumentos expresamente expuestos en el recurso de apelación. Como justiciable, sostiene tener el derecho no solo a ser escuchado sino también a recibir las razones adecuadas por las cuales se amparan o se rechazan sus argumentos.
- Agrega que se ha prescindido de la aplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que reconoce el derecho a la debida motivación. En tal sentido, sostiene que la sentencia de vista constituye una resolución indubitadamente nula, que únicamente repite los argumentos del juez de primera instancia y —lo que resulta más grave— se ha emitido una decisión arbitraria y equivocada, al señalar que no existiría una falta de motivación interna en el razonamiento del Juzgado, pese a que esta es evidente.

2. Inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que reconoce el derecho al debido proceso, e inaplicación del principio de seguridad jurídica reconocido implícitamente en la Constitución

- Sostiene que la Sala Superior ha resuelto la controversia sin tomar en cuenta los criterios

jurisprudenciales emitidos en instancia administrativa y judicial que sustentan sus pretensiones.

- b) La Sala Superior ha resuelto la presente controversia replicando absolutamente todos los argumentos emitidos en la sentencia de primera instancia y en las resoluciones del Tribunal Fiscal; la resolución recurrida se reduce a un mero resumen de lo resuelto en primera instancia y en el procedimiento administrativo.
- c) Señala que la seguridad jurídica implica la predictibilidad de las conductas de los órganos jurisdiccionales que aplican el derecho, en este caso la Sala Superior. La seguridad jurídica es, además, la garantía que tienen los justiciables de que cualquier decisión que el juzgador tome será conforme al marco legal vigente. Sin embargo, con la sentencia de vista se avala que la administración tributaria decida arbitrariamente cómo aplicar determinados preceptos normativos, aunque esta aplicación vulnere el derecho al debido procedimiento del administrado y amplíe los alcances de las normas tributarias.

3. Inaplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú

- a) En la sentencia de vista no se señalan las razones mínimas por las cuales se ha decidido no amparar su recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia. Asimismo, ha omitido pronunciarse sobre múltiples argumentos expresamente denunciados en su recurso de apelación.
- b) La Sala Superior simplemente se limita a transcribir sus argumentos y a emitir conclusiones sin brindar el análisis y la valoración exhaustiva que corresponde.
- c) La Sala Superior no se pronunció sobre los criterios jurisprudenciales (administrativos y judiciales) a los que hizo referencia para reforzar y demostrar que i) el Tribunal Fiscal está obligado a pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas por los administrados, de acuerdo con el artículo 129 del Código Tributario; ii) los manuales o glosarios no tienen fuerza vinculante, ya que no constituyen fuente del derecho tributario, de ahí que el órgano resolutor no puede remitirse únicamente a ellos para dar sustento a su posición; iii) para acogerse a los beneficios contemplados en los convenios para evitar la doble imposición es necesario que el certificado de residencia acredite que el sujeto no domiciliado era residente en el otro país, independientemente del momento de la presentación del referido certificado.

4. Inaplicación del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que reconoce el derecho fundamental a la defensa

- a) La sentencia de vista incurre en la infracción normativa denunciada al señalar que no resulta aplicable tal o cual precepto normativo, sin brindar mayor fundamentación al respecto; ello constituye una clara vulneración del derecho de defensa.
- b) La Sala, de forma arbitraria, pretende incluir la operación observada en el ámbito de aplicación del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y amplía los supuestos de este para concluir que las rentas generadas por Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima, calificarían como rentas de fuente peruana. Este hecho le genera una situación de absoluta indefensión frente a los demandados, pues no se ha dado a todas las partes la posibilidad de defenderse en forma igual y equitativa.
- c) Tanto el Juez de primera instancia como la Sala Superior le han dejado en absoluta indefensión al omitir pronunciarse sobre la totalidad de sus argumentos y los medios probatorios esenciales para la correcta resolución de la controversia.

5. Interpretación errónea del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea de la norma IX del título preliminar del Código Tributario e inaplicación del artículo 1868 del Código Civil

- a) La sentencia de vista al analizar la materia en controversia parte de un razonamiento equivocado y que además carece de sustento legal, remitiéndose a disposiciones tales como glosarios y manuales que no constituyen fuente del derecho tributario.

- b) Las comisiones por garantía de préstamo abonadas a favor de Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima no califican como rentas de fuente peruana, toda vez que el literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta (alegado por la SUNAT y confirmado por el Tribunal Fiscal) no comprende este tipo de operaciones, pues no existe un capital puesto a disposición de su representada, sino que se trata de una obligación personal de respaldo por parte de sus proveedores no domiciliados.
- c) Agrega que el concepto principal que la norma pretende gravar son los intereses y, después de estos, las sumas adicionales a estos y de similar naturaleza. La norma tributaria en mención hace referencia a la colocación de un capital o su utilización en el país. Es claro que si no hay capital que produzca la renta, tampoco hay renta de fuente peruana susceptible de ser gravada con el impuesto.
- d) En ese sentido, en concordancia con el artículo 1868 del Código Civil, las rentas (comisiones) que recibieron las empresas no domiciliadas fueron con ocasión de la obligación de garantía (obligación de hacer) que pactaron con la empresa (sujeto garantizado). Es decir, si bien se comprometieron a asumir con su patrimonio el préstamo obtenido por la empresa en caso esta no cumpliera con el pago, lo que generó la comisión pagada por la empresa no fue un capital (relación crediticia), sino la obligación de asumir el pago del préstamo que obtuvieron, en caso no cumplieran con efectuar el pago (relación obligacional).
- e) La Sala Superior omitió pronunciarse sobre la doctrina tributaria que acompaña al recurso de apelación de la recurrente, en la cual se concluye que: i) la retribución que recibe un sujeto no domiciliado por celebrar un contrato de fianza a favor de un contribuyente domiciliado en nuestro país califica como renta cuyo origen es una relación jurídica de garantía, aun cuando en el sector se le denomine "crédito indirecto", su naturaleza jurídica es de garantía, no de crédito ni de préstamo"; ii) "el contrato de fianza y la renta que genera no se encuentran comprendidos en el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta ni en otro supuesto generador de rentas de fuente peruana de la Ley del Impuesto a la Renta", por lo que el sujeto no domiciliado no queda obligado a pagar el impuesto a la renta (no es renta de fuente peruana).

6. Interpretación errónea de la norma III del título preliminar del Código Tributario e inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario

- a) La Sala Superior en la resolución recurrida, replicando lo hecho por el Juzgado, se remite al glosario de términos del Ministerio de Economía y Finanzas y el *Manual de contabilidad* de la Superintendencia de Banca y Seguros para concluir (sin mayor sustento jurídico) que la operación en controversia estaría incluida en el ámbito de aplicación del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que vulnera las normas III y VIII del título preliminar del Código Tributario.
- b) La norma III indica los dispositivos que califican como fuentes del derecho tributario y que pueden ser utilizados para dar sustento jurídico a una posición. A *contrario sensu*, los conceptos que no estén incluidos en esta norma, como sería el caso del "Glosario de términos" del Ministerio de Economía y Finanzas y el *Manual de contabilidad* de la Superintendencia de Banca y Seguros, no pueden ser utilizados para dar sentido jurídico a una afirmación.
- c) Por su parte, la norma IX advierte que, de forma supletoria, se puede recurrir a normas distintas a las tributarias para dar contenido a una disposición tributaria, siempre que no se le oponga ni desnaturalice. Nótese que dicha norma establece que esta aplicación es respecto de "normas" y no de cualquier otro dispositivo.

7. Inaplicación del principio de juridicidad o legalidad establecido en los artículos 45 y 51 de la Constitución Política del Perú, y del numeral 1.1. del artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444

- a) La Sala Superior replicó el análisis del Juzgado y recurrió a fuentes infralegales (glosarios y manuales

dirigidos a empresas del sector financiero y entidades estatales) para resolver la controversia. Así, dicha jurisprudencia ha incurrido en la infracción normativa de inaplicación del principio de juridicidad o legalidad.

- b) El principio de legalidad enmarca la actuación de la administración dentro de los parámetros que la ley vigente señala en un momento determinado; así, cada decisión o acto tendrá que fundamentarse en disposiciones de la ley de la materia correspondiente.

8. Interpretación errónea del “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta”, interpretación errónea del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, e inaplicación del artículo 118 de la Constitución Política del Perú

- a) Sostiene que el CDI Perú - Brasil tiene rango de ley, en tanto que el artículo 2 del citado decreto supremo tiene rango reglamentario. En virtud del principio de jerarquía normativa, este reglamento se encuentra sujeto y condicionado a aquel, conforme lo establece el artículo 118 de la Constitución Política del Perú.
- b) Un reglamento no puede establecer requisitos constitutivos para acceder a los beneficios del convenio (tasa reducida del 15%), por lo que, a efectos de preservar su validez en el ordenamiento jurídico, la exigencia del certificado de residencia debe ser entendida como una formalidad cuyo propósito es acreditar la calidad de residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un convenio. En ese sentido, su incumplimiento o cumplimiento extemporáneo no enerva el acceso al beneficio previsto por el CDI Perú - Brasil.
- c) La Sala Superior no advierte que la finalidad de exigir el certificado de residencia es acreditar la calidad de residente de los no domiciliados y esto ha quedado acreditado en los certificados de residencia presentados por la recurrente; lo único que se ha cuestionado es su fecha de emisión, por lo que resulta irrazonable que se imponga una sanción de multa solo por haber incumplido una formalidad (fecha de emisión).

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”², 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 verificar y 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 nomofiláctica, 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 recurso³, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento

inmotivado 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 procesal

SEGUNDO. Inaplicación del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que regula el derecho a la debida motivación, e inaplicación del artículo VII del título preliminar y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, que reconocen el principio de congruencia procesal; inaplicación del numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que reconoce el derecho al debido proceso, e inaplicación del principio de seguridad jurídica reconocido implícitamente en la Constitución Política del Perú; inaplicación del numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, que reconoce el derecho fundamental a la defensa

2.1. Advirtiéndose que se declararon procedentes las causales de naturaleza procesal señaladas, corresponde realizar el análisis conjunto de los fundamentos que sustentan las tres causales descritas, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento también en conjunto. Para este fin, corresponde citar los dispositivos cuya infracción se alega:

Constitución Política del Perú

Artículo 139º. - Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

[...]

14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.

[...]

Código Procesal Civil

Título preliminar

Artículo VII. - Juez y Derecho

El juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

[...]

Artículo 50º.- Deberes

Son deberes de los Jueces en el proceso:

[...]

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia

[...]

2.2. En este sentido, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas.

2.3. El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no

tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

2.4. El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, esto es, obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil⁴ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁵.

2.5. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional⁶.

2.6. El **proceso regular**, en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha:** cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico; **b) Motivación aparente:** cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente, sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso; **c) Motivación insuficiente:** cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir que el sentido de las conclusiones a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura; y **d) Motivación defectuosa en sentido estricto:** cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como de la no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo), la de identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas), y la del tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción), entre otros, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

2.7. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el **numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo**, el cual exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, con obligación, entonces, de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, en sus medios impugnatorios, de tal manera que cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular.

2.8. En el sentido descrito, se tiene que la **observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista i) coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y ii) armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna)**, de tal manera que la decisión sea el reflejo y externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC.

2.9. Entonces, el derecho a la debida motivación de las resoluciones obliga a los órganos judiciales a resolver las pretensiones de las partes de manera congruente con los términos en que vengan planteadas, sin cometer desviaciones que supongan modificación o alteración del debate procesal (incongruencia activa). Desde luego, no cualquier nivel en que se

produzca tal incumplimiento genera de inmediato la posibilidad de su control. El incumplimiento total de dicha obligación, es decir, el dejar incontestadas las pretensiones, o el desviar la decisión del marco del debate judicial generando indefensión, constituye vulneración del derecho a la tutela judicial y también del derecho a la motivación de la sentencia (incongruencia omisiva).

2.10. Resulta un imperativo constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas.

Sin embargo, se debe considerar que el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se debe otorgar en el proceso contencioso administrativo; máxime si se tiene en cuenta que este proceso especial es de plena jurisdicción —conforme al inciso 2 del artículo 5 y al inciso 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo— y de índole tuitiva, al tener como finalidad el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, esto es, están en juego intereses estatales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 27584 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú.

De modo que, siguiendo el razonamiento esbozado y a tenor del contenido de la Ley N° 27584, el reconocimiento de la vulneración del derecho no es suficiente, en tanto resulta necesario que se adopten las medidas que sean necesarias para tal fin; lo cual, en aplicación del principio de congruencia procesal —con los rasgos característicos de este proceso especial— implica flexibilizar dicho principio en la línea de la revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos y del restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, siempre que quede evidenciado del debate y de los elementos aportados al proceso.

2.11. Siendo ello así, se observa que la recurrente, fundamenta las causales procesales declaradas procedentes cuestionando principalmente que la Sala Superior ha desconocido el principio de congruencia al no haberse pronunciado respecto de gran parte de los argumentos expuestos en su recurso de apelación, y que en la sentencia de vista únicamente brinda conclusiones abstractas y carentes de fundamentación lógico-jurídica, omitiendo de manera ilegal pronunciarse sobre lo esencial en la controversia; agrega que tiene el derecho, no solo a ser escuchada, sino también de recibir las razones adecuadas por las cuales se amparan o se rechazan sus argumentos.

2.12. Asimismo, señala que la sentencia de vista constituye una resolución indubitablemente nula, que únicamente repite los argumentos del Juez de primera instancia, y que emitió una decisión arbitraria y equivocada al señalar que no existiría una falta de motivación interna en el razonamiento del Juzgado, pese a que esta es evidente. La Sala Superior ha resuelto la presente controversia sin tomar en cuenta los criterios jurisprudenciales emitidos en instancia administrativa y judicial que sustentan sus pretensiones, avalando que la administración tributaria decida arbitrariamente cómo aplicar determinados preceptos normativos, aunque esta aplicación vulnere el derecho al debido procedimiento del administrado y amplíe los alcances de las normas tributarias. Finalmente, refiere que la Sala, de forma arbitraria, pretende incluir la operación observada en el ámbito de aplicación del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y amplía los supuestos de este para concluir que las rentas generadas por Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima calificarían como rentas de fuente peruana. Indica que este hecho deja a la recurrente en una situación de absoluta indefensión frente a los demandados, pues no se ha dado a todas las partes la posibilidad de defenderse en forma igual y equitativa.

2.13 En este orden de ideas, en atención a los cuestionamientos realizados por la recurrente, se advierte que el colegiado superior, ha efectuado una valoración conjunta y razonada de las pruebas actuadas en sede administrativa, así como de los argumentos señalados por la demandante en su escrito de apelación, conforme se verifica de los considerandos cuarto al sexto de la sentencia de vista; además, se contrasta también que el mismo colegiado superior ha efectuado el análisis para determinar si las comisiones pagadas a sujetos no domiciliados por actuar como garantes generan rentas de fuente peruana, al tratarse de operaciones financieras que son pagadas por sujetos domiciliados en el país; asimismo, analiza si conforme al artículo 27 del “Convenio para Evitar la Doble Imposición Perú - Brasil”, las autoridades locales

pueden establecer requisitos formales que se deben cumplir para acceder a los beneficios del convenio, conforme se verifica de los considerandos séptimo y octavo.

2.14 En ese sentido, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre las causales procesales denunciadas, no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones por las cuales sustenta su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en el recurso de apelación presentado contra la sentencia de primera instancia.

2.15 Por lo tanto, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por ausencia o defecto en la motivación, ni tampoco por falta de congruencia entre lo fundamentado y la decisión final que adoptó el colegiado, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que permite al colegiado superior asumir un criterio interpretativo en el que sustenta su *ratio decidendi*. Asimismo, se verifica que las partes procesales han podido ejercer su derecho a defensa durante todo el proceso y a parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido no puede ser causal para cuestionar la motivación. Asimismo, no se advierte la existencia de vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales.

2.16 En consecuencia, la sentencia de vista cumple con la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente, porque expuso los fundamentos fácticos y jurídicos que justifican su decisión. Sin embargo, precisemos que los cuestionamientos realizados por la empresa recurrente no pueden ser analizados como causales de naturaleza procesal —como el argumento de que la Sala Superior únicamente brinda conclusiones abstractas y carentes de fundamentación lógico-jurídica, omitiendo de manera ilegal pronunciarse sobre lo esencial en la controversia—, pues constituyen en puridad cuestiones del fondo de la controversia, para lo cual resulta necesario efectuar el análisis de las causales materiales formuladas por la recurrente. Siendo ello así y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados como causales procesales, **las causales de inaplicación de los incisos 3, 5 y 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú e inaplicación del artículo VII del título preliminar y el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil devienen infundadas.**

Análisis de las causales de naturaleza material

TERCERO. Interpretación errónea del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, de la norma IX del título preliminar del Código Tributario e inaplicación del artículo 1868 del Código Civil

3.1. Respecto al análisis de la presente causal, se advierte que la recurrente cuestiona los siguientes dispositivos:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF
Artículo 9°. – *En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:*

[...]

c) *Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.*

No se encuentran comprendidas en el presente inciso las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares.

[...]

Texto Único Ordenado Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF

Título preliminar

Norma IX. – **APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO**

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las

tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Código Civil

Artículo 1868.- Definición

Por la fianza, el fiador se obliga frente al acreedor a cumplir determinada prestación, en garantía de una obligación ajena, si ésta no es cumplida por el deudor.

La fianza puede constituirse no sólo en favor del deudor sino de otro fiador.

3.2. Asimismo, la recurrente fundamenta la causal invocada señalando que la sentencia de vista parte de un razonamiento equivocado, y que además carece de sustento legal, toda vez que se remite a disposiciones como glosarios y manuales que no constituyen fuente de derecho tributario. Agrega que las comisiones por garantía de préstamo abonadas a favor de FITESA Sociedad Anónima y EVORA Sociedad Anónima no califican como rentas de fuente peruana, toda vez que el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta no comprende este tipo de operaciones, pues no existe un capital puesto a disposición de su representada sino que se trata de una obligación personal de respaldo por parte de sus proveedores no domiciliados. Adicionalmente, señala que el concepto principal que la norma pretende gravar son los intereses y, después de estos, las sumas adicionales a estos y de similar naturaleza; por lo cual, la norma tributaria en mención hace referencia a la colocación de un capital o su utilización en el país. Por ello, si no hay capital que produzca la renta, tampoco hay renta de fuente peruana susceptible de ser gravada con el impuesto. Asimismo, señala que, en concordancia con el artículo 1868 del Código Civil, las rentas (comisiones) que recibieron las empresas no domiciliadas fueron con ocasión de la obligación de garantía (obligación de hacer) que pactaron con la empresa recurrente (sujeto garantizado). Es decir, si bien se comprometieron a asumir con su patrimonio el préstamo obtenido por la empresa recurrente, en caso no cumplieran con el pago, lo que generó la comisión pagada no fue un capital (relación crediticia) sino la obligación de asumir el pago del préstamo que obtuvieron, en caso no cumplieran con efectuar el pago (relación obligacional).

La Sala Superior omitió pronunciarse sobre la doctrina tributaria que acompaña al recurso de apelación de la recurrente, en la cual se concluye que i) la retribución que recibe un sujeto no domiciliado por celebrar un contrato de fianza a favor de un contribuyente domiciliado en nuestro país califica como renta cuyo origen es una relación jurídica de garantía; aun cuando sectorialmente se le denomine "crédito indirecto", su naturaleza jurídica es de garantía, no de crédito, ni de préstamo"; ii) "el contrato de fianza y la renta que genera no se encuentran comprendidos en el inciso c) del artículo 9 de la LIR [Ley del Impuesto a la Renta] ni en otro supuesto generador de rentas de fuente peruana de la LIR"; por lo que el sujeto no domiciliado no queda obligado a pagar el impuesto a la renta (no es renta de fuente peruana).

3.3. Respecto a este extremo, la sentencia de vista establece en su considerando cuarto lo siguiente:

CUARTO.- COMISIONES PAGADAS A BENEFICIARIOS NO DOMICILIADOS

Del inciso a) del Artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF refiere que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Asimismo, el inciso c) del Artículo 9° de la referida norma señala que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Para un mejor entendimiento del citado inciso c) del Artículo 9° de la LIR, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945° refiere que, "(...) se crea un inciso especial para incorporar todas las rentas por capitales, incluyendo a los intereses y toda suma adicional pactada al

interés, provengan de operaciones de crédito o cualquier otra operación financiera". Esta modificación tiene por objeto Página 6 de 17 incorporar en la regla de fuente para rentas de capitales a todas las rentas provenientes de alguna operación financiera, que por su naturaleza necesariamente consistan en créditos o préstamos. [...]. En este estado, previamente conviene mencionar que de acuerdo a lo dispuesto en la Norma III y IX del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, respecto a las fuentes de derecho y a la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan o las desnaturalicen, el Tribunal Fiscal hizo uso del Manual de Contabilidad Para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado mediante Resolución SBS N° 895-98, del 03 de setiembre de 1998 y modificatorias, así como del Glosario de Términos Financieros de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas a fin de sustentar su posición, al amparo de las normas expuestas, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

Ahora bien, atendiendo que la legislación correspondiente al Impuesto a la Renta no ha definido lo que debe entenderse por "crédito" propiamente, siendo éste un concepto financiero, resulta pertinente recurrir a la definición establecida por la SBS en su "Manual de Contabilidad Para las Empresas del Sistema Financiero" la cual hace referencia a "la suma de los créditos directos más indirectos", estableciendo como créditos directos aquellos que "representa los financiamientos que, bajo cualquier modalidad, las empresas del sistema financiero otorgan a sus clientes, originando a cargo de estos la obligación de entregar una suma de dinero determinada, en uno o varios actos, comprendiendo inclusive las obligaciones derivadas de refinanciamientos y reestructuraciones de créditos o deudas existentes. Mientras créditos indirectos "representan los avales, las cartas fianza, las aceptaciones bancarias, las cartas de créditos, los créditos aprobados no desembolsados y las líneas de crédito no utilizadas, otorgados por las empresas del sistema financiero [...] son presentadas como operaciones fuera de balance [...]."

Asimismo, el Glosario de Términos Financieros de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en una definición amplia del término, refirió que "incluye al crédito directo también incluye a las operaciones de crédito indirecto en las que la disposición de dinero es contingente al cumplimiento o incumplimiento de determinadas condiciones". Señalando por créditos indirectos, a "cualquier compromiso o respaldo formal y por escrito de un intermediario o del Estado que no implica un desembolso de dinero, pero que lo implicará si se cumple o incumple ciertos términos y condiciones previamente definidos, en cuyo caso se transformará en un crédito directo a cargo del deudor involucrado. Los intervinientes contractuales en un crédito indirecto típico son (i) el solicitante, (ii) el afianzado o avalado, (iii) el beneficiario, (iv) el fiador o aval. En un crédito indirecto el cliente asume siempre el papel de solicitante y puede, o no, asumir simultáneamente el papel de afianzado o avalado. El afianzado o avalado es el respaldado o garantizado frente al beneficiario y, por ello, siempre son partes distintas. El intermediario o el Estado asumen el papel de fiador o aval y, por tanto, asumen el riesgo del afianzado o avalado. Según se haya pactado, si se cumplen o incumplen las condiciones establecidas en el crédito indirecto, el intermediario o el Estado otorga un crédito directo a favor del solicitante, con el que paga al beneficiario". [...]

Como puede observarse en este contexto, la referida Ley del Impuesto a la Renta dispone que son renta de fuente peruana las rentas producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país. Bajo esta premisa, no solo se afectan a los beneficios obtenidos por la colocación de capitales, sino también a aquellos créditos que no necesariamente provienen de un desembolso de capital como son los créditos indirectos, representado en los avales, las cartas fianza, las aceptaciones bancarias, entre otros, otorgados por las empresas del sistema financiero, por lo que de conformidad con el principio de legalidad, las comisiones provenientes de operaciones financieras pagadas por no domiciliados.

3.4. Asimismo, se observa que la sentencia de vista concluye en el último párrafo del considerando sexto que las comisiones que la empresa domiciliada en el país, esto es, Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada, paga a los sujetos no domiciliados Fitesa Sociedad Anónima y Evora Sociedad Anónima, respecto a las garantías o fianzas que estas últimas otorgan sobre los préstamos obtenidos de terceros —es decir, rentas provenientes de una operación financiera (créditos indirectos)— se ciñen a lo contemplado en el aludido inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por lo tanto, constituyen rentas de fuente peruana.

3.5. Al respecto, resulta importante remitirnos a la regla 5.4.5 del precedente vinculante contenido en la Casación N° 6619-2021, del doce de enero de dos mil veintitrés, referida a la interpretación de las normas tributarias, según la cual se debe observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley, ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica.

3.6. Asimismo, en cuanto a la integración de las normas tributarias, Tulio M. Obregón Sevillano⁷ sostiene que en el supuesto en que, para un caso concreto, no exista norma aplicable —sea por deficiencia de la legislación o por vacío normativo— y se requiera dar una solución a esa carencia, se recurre a la integración. En este sentido, agrega que la integración jurídica es "la creación de normatividad recurriendo a los medios que el derecho ofrece para llenar las lagunas jurídicas, cuando no existe norma jurídica aplicable a algún caso concreto". Por tanto, el recurrir a la integración presupone la no existencia de norma tributaria, lo cual implica la existencia de un vacío legal y ante el principio de que "Los Jueces no pueden dejar de administrar Justicia ante vacío o deficiencia de la Ley" se tiene que proceder a la **integración jurídica**, para lo cual se puede recurrir a la analogía y a los principios generales del derecho.

Asimismo, considerando la naturaleza del procedimiento contencioso tributario, es aplicable el principio de integración previsto en el inciso 2 del artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, por el cual "los jueces no deben dejar de resolver el conflicto de intereses o la incertidumbre con relevancia jurídica por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos deberán aplicar los principios del derecho administrativo". Así, si bien en el derecho tributario se propugna la aplicación del principio de especialidad y reserva de ley, también es cierto que las mismas normas tributarias y las contenciosas administrativas permiten métodos de interpretación e integración bastantes amplios, conforme ha sido desarrollado y establecido en el precedente mencionado, lo que nos lleva a considerar válido que, no existiendo una definición en las normas del impuesto a la renta, se pueda acudir a las normas sectoriales que la contiene, conforme lo ha hecho la instancia de mérito.

3.7. En este sentido, en el caso concreto se advierte que la Sala Superior efectivamente se remitió al "Glosario de términos" del Ministerio de Economía y Finanzas y al *Manual de contabilidad* de la Superintendencia de Banca y Seguros, normas que no tienen naturaleza tributaria, pero son disposiciones sectoriales del sistema financiero propias para la solución del caso concreto. En consecuencia, se advierte que la Sala Superior se remite a las mismas con la finalidad de integrar vacíos normativos que no encuentran regulación específica en las normas tributarias, lo que resulta válido conforme a lo señalado precedentemente. Por tanto, resulta válida la interpretación realizada por la Sala Superior.

3.8. En este orden de ideas, respecto a la interpretación de las normas que regulan las comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados, se advierte que la sentencia de vista cumple con interpretar las mismas de acuerdo a lo dispuesto en las normas III y IX del título preliminar del Código Tributario, y que si bien se remite a normas distintas a las tributarias, se observa que las mismas no se oponen ni desnaturalizan las normas cuya infracción se alega en la presente causal, por lo cual resulta válida la remisión a las mismas; en consecuencia, no se advierte interpretación errónea alguna de las normas denunciadas, toda vez que la recurrente no logra desvirtuar los fundamentos de la sentencia de vista ni señala de manera precisa cuál es la correcta interpretación; por el contrario, insiste con los argumentos formulados en su recurso de apelación, que fueron desvirtuados en su momento en la sentencia de vista, lo cual, a su vez, implica una doble valoración de hechos. En consecuencia, la presente causal deviene **infundada**.

CUARTO. Interpretación errónea del “Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta”, del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF e inaplicación del artículo 118 de la Constitución Política del Perú

4.1. Para sustentar la presente causal, la recurrente inicia la fundamentación de la misma sosteniendo que el CDI Perú – Brasil tiene rango de ley y que el artículo 2 del citado decreto supremo tiene rango reglamentario. Asimismo, agrega que en virtud del principio de jerarquía normativa, este reglamento se encuentra sujeto y condicionado al referido convenio, conforme lo establece el artículo 118 de la Constitución, y que un reglamento no puede establecer requisitos constitutivos para acceder a los beneficios del convenio (tasa reducida del 15%), por lo que, a efectos de preservar su validez en el ordenamiento jurídico, la exigencia del certificado de residencia debe ser entendido como una formalidad cuyo propósito es acreditar la calidad de residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un convenio. En ese sentido, su incumplimiento o cumplimiento extemporáneo no enerva el acceso al beneficio previsto por el CDI Perú – Brasil. Refiere que la Sala Superior no advierte que la finalidad de exigir el certificado de residencia es acreditar la calidad de residente de los no domiciliados, lo cual ha quedado acreditado en los certificados de residencia presentados por la recurrente, y solo se ha cuestionado su fecha de emisión, por lo que resulta irrazonable que se imponga una sanción de multa únicamente por haber incumplido una formalidad (fecha de emisión).

4.2. Al respecto, en cuanto al principio de jerarquía normativa, resulta importante precisar que el mismo es trascendental para aclarar la priorización 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. Por tanto, el ordenamiento jurídico de un país estará compuesto por diferentes niveles de leyes y otro tipo de normas dispuestas según el principio de jerarquía normativa. 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 que corresponde a 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.

4.3. 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. Adicionalmente, resulta importante precisar las funciones del principio de jerarquía normativa, ello a fin de tener mayor claridad en la configuración de los supuestos a los que se aplica y la dinámica para dilucidar conflictos normativos que puedan suscitarse, para lo cual citamos a Juan Carlos Riofrío⁶, quien concluye lo siguiente:

El principio de jerarquía tiene dos funciones: una “positiva”, que es la de “informar”, “dar forma” a lo inferior, ser directriz; y otra “negativa”, que deslegitima lo inferior cuando entra en conflicto con lo superior. Esta última función solo opera si hay conflicto. Este principio no opera bien cuando hay deficiencias de conocimiento o imprecisión en el lenguaje; además, su aplicación es flexible, atendiendo a las circunstancias y a las opciones políticas.

Por tanto, lo señalado por el autor permite identificar que, conforme a las funciones “positiva” y “negativa” del principio de jerarquía normativa, la aplicación del mismo en casos concretos permite vislumbrar el alcance y los límites de una norma, toda vez que, conforme a la primera de ellas, se puede informar la producción legislativa, es decir, servirá como directriz en la producción normativa, sobre todo en

la formulación de normas reglamentarias; y en cuanto a la segunda es posible deslegitimar una norma inferior cuando esta entre en conflicto con una norma superior.

4.4. De igual manera, como derivación necesaria del principio de jerarquía normativa, 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”.

4.5. 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 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 [...]

4.6. En la misma línea, el artículo 2 de la Ley N° 26647, “Establecen 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. [...]

4.7. Asimismo, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, (fundamento jurídico 61), ha declarado la pirámide jurídica normativa, ubicando los tratados dentro de la misma:

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 categorías normativas y sus 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. [...]

4.8. En el presente caso, las repúblicas de Perú y Brasil han celebrado un convenio para evitar la doble imposición, y, según lo previsto en el artículo 6, la tributación se realiza en el país de residencia de la empresa. Asimismo, se observa que el CDI suscrito entre Perú y Brasil establece en el numeral 3 de su artículo 27 lo siguiente:

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán regular las modalidades de aplicación del Convenio y, en particular, las formalidades que deben efectuar los residentes de un Estado Contratante para obtener en el otro Estado Contratante, las ventajas fiscales previstas por el Convenio. Dichas formalidades podrán comprender la presentación de un formulario de certificación de residencia con indicación, entre otros, de la naturaleza y el monto de los ingresos implicados y con la certificación de las autoridades fiscales del primer Estado. [Subrayado agregado]

4.9. Por otro lado, se observa 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, más aún si en el convenio no se ha consignado tal formalidad; pues si bien es cierto el numeral 3 del artículo 27 del mencionado convenio autoriza a los Estados contratantes a regular las formalidades que deben efectuar los residentes de un Estado contratante para obtener en el otro Estado contratante las ventajas fiscales previstas en el convenio, el hecho de —en lugar de solo regular formalidades que permitan acceder a los beneficios contenidos en él— incluir una exigencia adicional a la que no se hace referencia en el convenio, como agregar la consistente en establecer la oportunidad de contar con el certificado de residencia antes de realizar la operación gravada, implica la vulneración del principio de jerarquía normativa en sus dos funciones: positiva y negativa, conforme a lo desarrollado en el numeral 4.3 de la presente resolución; como se dijo, en virtud de dicho principio: i) los términos en que se suscribió el CDI entre Perú y Brasil debió servir como directriz en la producción normativa de las normas reglamentarias que lo regulasen, es decir, informando o dando forma a las normas inferiores que lo reglamenten —función positiva—, lo que no ocurrió en el presente caso, pues el Decreto Supremo N° 090-2008-EF excede lo establecido en el convenio al establecer obligaciones adicionales para acceder a los beneficios otorgados por el convenio; y ii) la exigencia adicional contenida en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, referida a la oportunidad en que se debe contar con los certificados de residencia, deslegitima esta norma inferior —función negativa— pues el hecho de contener una exigencia adicional que no se encuentra contenida en el CDI suscrito entre Perú y Brasil implica la configuración de un conflicto entre una norma inferior (el decreto supremo) y una norma superior (el convenio), ante lo cual debe prevalecer lo regulado en la norma superior, es decir, los términos pactados en el CDI suscrito entre Perú y Brasil.

4.10. No obstante lo anterior, y de manera adicional, se advierte que la exigencia establecida en el Decreto Supremo N° 090-2008-EF proviene de una norma de inferior jerarquía. Sostener lo contrario vulneraría el **principio de pacta sunt servanda**, que significa que los acuerdos o pactos entre las partes deben cumplirse en sus propios términos, no pudiendo

exigirse algo distinto de lo convenido, salvo que ellas 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 de 1993 que dispone que “los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase”⁹.

4.11. Con relación a la obligatoriedad de los convenios internacionales, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados⁷ 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 Joo¹⁰ 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, en 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 las normas de derecho interno, en tanto la inobservancia de la primera podría dar lugar a responsabilidad internacional del Estado infractor. En tal sentido, recogen 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 ser necesaria la realización de procedimiento alguno de incorporación interna.

4.12. 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 propios 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 CDI es que lo importante es acreditar que el residente brasileño o peruano (no domiciliado) lo es en los términos del referido convenio y que lo ha sido al momento de producirse ese hecho imponible sujeto a tributación, por lo que sí resultaría viable que se puedan presentar certificados con posterioridad al hecho gravado, más aún si lo contemplamos bajo la óptica de que, en materia probatoria administrativa, la preclusión probatoria es relativa.

4.13. El CDI suscrito con Brasil no contiene disposición alguna que regule la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia; además, ninguna de las partes que suscribieron el convenio podrá, 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 de este convenio constituye la inclusión unilateral de una obligación no establecida en él.

4.14. La potestad reglamentaria se encuentra regulada en el inciso 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú, en el cual 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 ejecución¹¹.

4.15. 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 refrendados por el ministro del sector correspondiente¹². 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 [...]".

4.16. Los reglamentos constituyen una categoría de fuente del derecho integrada por diversas manifestaciones normativas (decretos, resoluciones, etc.), mediante 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 leyes¹³.

4.17. Con relación a la materia que regulan los reglamentos, el Tribunal Constitucional en la sentencia número 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".

4.18. Siguiendo a García de Enterría¹⁴, 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.

4.19. 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 estableció 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 legal que pretende desarrollar.

4.20. 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:

OCTAVO: [...] Expresado ello y advirtiendo los alcances del segundo párrafo del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta y el Artículo 2° del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, se deduce que para aplicar los beneficios previstos en el CDI, el agente de retención deberá contar con el Certificado de Residencia en ambos momentos, tanto el de la retención y el de la contabilización, siendo por este último el contribuyente al efectuar finalmente con el respectivo abono al fisco, tendrá que calcular un monto el cual deberá ser el equivalente a la retención,

lo que implica una correcta y precisa determinación de la obligación tributaria. En consecuencia, con el solo registro contable del costo o gasto del monto equivalente a retener corresponde que se cuente con el Certificado de Residencia a la fecha de la contabilización del gasto o costo, a fin de disfrutar de los beneficios derivados del CDI, en este caso entre Perú y Brasil. En consecuencia, al ser necesario contar con el Certificado de Residencia a la fecha del registro contable del gasto o costo, y que en el presente caso no se acreditó, debido a que éstos recién fueron emitidas con fecha del 17 y 22 de agosto de 20175 en relación a las empresas no domiciliadas FITESA S.A. y EVORA S.A., no correspondía que la recurrente aplicara los beneficios del aludido CDI, esto es, se calcule el importe del monto de retención considerando una tasa del 15% sino que en aplicación de lo dispuesto en el inciso j) del Artículo 56° de la LIR, corresponde se aplique la tasa del 30%, lo cual no fue acreditado por la empresa demandante, por tanto se procede a confirmar la apelada por este extremo al arribar a la misma conclusión. [...]

4.21. Al respecto, se advierte que el colegiado 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. Para el colegiado superior se debe tomar en cuenta que el artículo 27 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Brasil dispone que las autoridades locales pueden establecer las formalidades que se deben cumplir a efectos de acceder a los beneficios del convenio; así, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF dispuso que para acceder a los beneficios del CDI resulta necesario que, al momento de efectuar la retención, se presente el certificado de residencia correspondiente.

4.22. Ante ello, se puede advertir que no existe disposición alguna en el CDI Perú - Brasil que establezca la formalidad de contar con el certificado de residencia al momento de contabilizar la operación gravada; por tanto, dicha obligación solo 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 período 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]

4.23. En este orden de ideas, se advierte que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF fue publicado el tres de julio de dos mil ocho; y que además contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el referido convenio, 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 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. En consecuencia, la aplicación de su artículo 2 implica la vulneración del principio de jerarquía normativa regulado en el artículo 118 de la Constitución, así como la interpretación errónea del Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta (CDI Perú – Brasil), interpretación errónea del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, 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 Brasil, al incluir exigencias adicionales referidas a la "oportunidad" de contar con el certificado de domicilio, pues 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 en alguno de los países que suscribieron el convenio, también es cierto que, conforme a los términos pactados en este, dicho certificado podría tramitarse antes o después de la contabilización de las facturas que acreditan la operación gravada, pero de ningún modo se desprende que el CDI 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 desnaturaliza el contenido de lo pactado entre los Estados contratantes en el referido convenio. Así pues, resulta erróneo el análisis efectuado por la Sala Superior y, en consecuencia, la infracción analizada deviene **fundada**.

QUINTO. Por tanto, al haberse desestimado la causal material referida a la interpretación errónea del literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea de la norma IX del título preliminar del Código Tributario e inaplicación del artículo 1868 del Código Civil; y haberse estimado la causal material consistente en la interpretación errónea del Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal (CDI Perú – Brasil) en relación con el Impuesto a la Renta, interpretación errónea del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, interpretación errónea del artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF e inaplicación del artículo 118 de la Constitución; carece de objeto emitir pronunciamiento sobre las demás infracciones materiales que fueron declaradas procedentes. En ese orden de ideas, corresponde declarar el recurso de casación **fundado en parte** 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 los artículos 396 (inciso 3) y 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, amparando la segunda pretensión subordinada a la pretensión principal y la pretensión accesoria. Por ende, corresponde revocar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10807-1-2018 y ordenar se reconozca que la empresa demandante pagó correctamente el importe equivalente a la retención del 15% de la comisión por garantizar préstamos que fue abonada a favor de Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima, de conformidad con el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre Perú

y Brasil y el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF; en consecuencia, corresponde ordenar a la administración tributaria restituir los montos pagados en exceso si los hubiere, lo cual será determinado en ejecución de sentencia, por este concepto de diciembre de dos mil dieciséis, más los intereses correspondientes.

SEXTO. Precedente vinculante

6.1 La necesidad de emitir un nuevo precedente vinculante surge por los aspectos analizados hasta este momento, toda vez que queda evidenciada la necesidad de contar con criterios rectores para la aplicación de los principios de jerarquía normativa y *pacta sunt servanda*, así como el tratamiento de los convenios internacionales para evitar la doble imposición.

6.2 En este sentido, teniendo en consideración el principio de jerarquía normativa, se debe partir de la noción de que el derecho debe ser ordenado y coherente. Si se permitiera que las normas de menor rango prevalecieran sobre las normas de mayor rango, esto podría conducir a un caos legal, ya que cada norma podría contradecir a otras. Por tanto, el principio de jerarquía normativa se establece para asegurar que el derecho sea ordenado y coherente, y para proteger los derechos y libertades fundamentales de las personas.

6.3 De igual manera, se debe tener en consideración que el principio de jerarquía normativa también tiene una función importante en la aplicación del derecho. Cuando se aplica el derecho, es importante tener en cuenta todas las normas relevantes, tanto de mayor como de menor rango. Sin embargo, en algunos casos, puede ser necesario aplicar exclusivamente las normas de mayor rango, como en el presente caso. De esta forma, se asegura que el derecho se aplique de manera justa y evitando vulneraciones a principios como el de jerarquía normativa, entre otros.

6.4 En este sentido, cabe señalar que en la presente sentencia casatoria, a fin de resolver el caso de autos, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales que sirvan de parámetro normativo para los casos similares futuros, en tanto contribuirá a la seguridad jurídica, a ordenar y uniformizar la jurisprudencia en temas relacionados a casos de vulneración del principio de jerarquía normativa y del principio *pacta sunt servanda*, evitando pronunciamientos contradictorios debido a diferentes interpretaciones de las disposiciones normativas.

6.5 Por tanto, se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

6.5.1 Entiéndase que el principio de jerarquía normativa —principio fundamental del derecho— señala que cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las normas de inferior rango; ello 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.

6.5.2 Entiéndase que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho, contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, 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 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, debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por transgresión de los principios de jerarquía normativa y del principio *pacta sunt servanda*.

6.5.3 Entiéndase 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 para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia

pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad.

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 la Empresa Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada el catorce de mayo de dos mil veintiuno (foja seiscientos cincuenta).

SEGUNDO: CASAR la sentencia de vista del treinta de abril de dos mil veintiuno (foja seiscientos treinta) y, actuando en sede de instancia, **REVOCAR** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda, y **reformándola, DECLARAR FUNDADA** la demanda respecto a la segunda pretensión subordinada a la pretensión principal, así como a la pretensión accesorias.

TERCERO: ORDENAR que el codemandado Tribunal Fiscal emita nueva resolución dejando sin efecto la Resolución de Intendencia N° 0150140014127/SUNAT y reconociendo que la empresa demandante pagó correctamente el importe equivalente a la retención del 15% de la comisión por garantizar préstamos que fue abonada a favor de Fitesa Sociedad Anónima y Évora Sociedad Anónima, de conformidad con el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre Perú y Brasil. En consecuencia, **ORDENAR** a la administración tributaria restituir los montos pagados en exceso si los hubiere, lo cual será determinado en ejecución de sentencia, por este concepto de diciembre de dos mil dieciséis, más los intereses correspondientes, conforme al artículo 38 del Código Tributario, los cuales se determinarán en ejecución de sentencia.

CUARTO: ESTABLECER que las reglas señaladas en el considerando sexto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación:

6.5.1 Entiéndase que el principio de jerarquía normativa, -principio fundamental del derecho-, señala que cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las normas de inferior rango, ello 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.

6.5.2 Entiéndase que el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho, contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, 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 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, en consecuencia debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio *pacta sunt servanda*.

6.5.3 Entiéndase 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 para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad.

QUINTO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la demandante Empresa Fitesa Perú Sociedad Anónima Cerrada 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

- 1 Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- 2 HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- 3 MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- 4 **Código Procesal Civil**
Artículo 122°. Las resoluciones contienen:
[...]
3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.
- 5 **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**
Artículo 12°. Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.
- 6 El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que:
[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.
- 7 OBREGÓN SEVILLANO, Tulio M. (2011). "La interpretación e integración de la norma tributaria". En *Advocatus*, N° 25.
<https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/download/404/386/>
- 8 RIOFRÍO, Juan Carlos (2020). "Alcances y límites del principio de jerarquía. Criterios para jerarquizar derechos, valores, bienes y otros elementos". *Derecho PUCP*, N° 84; p. 218. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/22110/21463>
- 9 AMADO, José y MIRANDA, Luis. (2000). "Aplicabilidad de la cláusula *pacta sunt* del artículo 62 de la Constitución a los contratos regulados por el derecho público". En *Themis*, N° 40, pp. 255-262.
- 10 BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo (2009). "Apuntes sobre los Convenios de Estabilidad Jurídica y su interrelación con los Acuerdos". En *Revista de Derecho Administrativo*, N.º 7; p. 312.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/download/14029/14651/>
- 11 Para mayor referencia, léase la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0003-2003-PI/TC; fundamentos jurídicos 15-16.
- 12 **Ley N° 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 multiseccional 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 referendados 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.
[...]
- 13 DANÓS, Jorge (2009). "El régimen de los reglamentos en el ordenamiento jurídico peruano". En VARIOS, *Aspectos del Derecho Procesal Constitucional: Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador de Derecho*, Lima, Idemsa; pp. 207-262.
- 14 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>