



¿CESIÓN DE BIENES O PRESTACIÓN DE SERVICIOS?:

LA INTERPRETACIÓN DISCREPANTE ENTRE EL TRIBUNAL FISCAL Y LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LIMA RESPECTO A LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LOS SERVICIOS SATELITALES BRINDADOS POR SUJETOS NO DOMICILIADOS

Assignment of assets or provision of services?:

The discrepant interpretation between the Tax Court and the Supreme Court of Justice of Lima regarding the determination of Income Tax in satellite services provided by non-domiciled subjects

Luis Fernando Vera Carrión*

Pontificia Universidad Católica de Perú

* Abogado licenciado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Especialista en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Actualmente cuenta con los cargos de Secretario Judicial y Asistente de Juez en el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas de Derecho Tributario y Aduanero de la Corte Superior de Justicia de Lima. Ex miembro de la comisión de Relaciones Públicas de la Asociación Civil Derecho & Sociedad. ORCID iD: 0000-0002-9474-9703. Contacto: luis.verac@pucp.pe

Resumen:

Las discrepancias entre el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema en materia tributaria son diversas y bastante comunes, pero ¿cómo dos puntos de vista diferentes pueden cambiar el tratamiento tributario de una actividad? La provisión de capacidad satelital prestada por sujetos no domiciliados resulta el tema de debate en el presente artículo en el cual se analizarán tres casos en los cuales se observan ambas posturas, la del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Justicia, así como se analiza si puede calificarse a estas operaciones como servicios o cesión de bienes, y si su prestación constituye renta de fuente peruana sujeta a la retención del impuesto a la Renta de tercera categoría. Para ello, se ha recurrido a la jurisprudencia tanto del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Lima, la normativa del Impuesto a la Renta, lo señalado por las normas que regulan la provisión de capacidad satelital a través de satélites geoestacionarios y los conceptos previstos en el Reglamento de Radiocomunicaciones de la Unión Internacional de Telecomunicaciones.

Abstract:

The discrepancies between the Tax Court and the Supreme Court in tax matters are diverse and quite common, but, how can two different points of view change the tax treatment of an activity? The provision of satellite capacity provided by non-domiciled subjects is the topic of discussion in this article which will look at three cases in which both positions are observed, that of the Tax Court and the Supreme Court of Justice, as well as analyzing whether these transactions can be classified as services or transfer of goods and if this benefits constitutes income from Peruvian source subject to withholding tax on third-rate income. For this, we have resorted to the jurisprudence of both the Fiscal Court and the Supreme Court of Lima, the Income Tax Law, the regulations about the provision of satellite capacity through geostationary satellites and the concepts provided in the Radiocommunications Regulations of the Union Telecommunications International.

Palabras clave:

Prestación de servicios – Cesión de bienes – Impuesto a la Renta – Rentas de fuente peruana – Provisión de capacidad satelital

Keywords:

Provision of services – Transfer of assets – Income tax – Incomes of Peruvian sources – Satellite capacity provision

Sumario:

1. Introducción – 2. Marco contextual de los casos materia de análisis – 3. Análisis de los casos controvertidos – 4. Apreciaciones respecto al análisis efectuado por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema – 5. Conclusiones – 6. Lista de referencias

1. INTRODUCCIÓN

Para el mundo jurídico, no es una novedad encontrarse con diferentes posturas respecto a una misma cuestión. En efecto, si hay algo de lo que se puede estar seguro en esta ciencia social es que, en general, no hay verdades absolutas y cada operador del derecho puede realizar interpretaciones diversas sobre un mismo caso, así como llegar a conclusiones diferentes.

Como es evidente, el Derecho Tributario no escapa de esta situación, ya que no son escasas las situaciones en las que coexisten diferentes perspectivas referidas a un solo tema. Para efectos del presente artículo, vamos a ocuparnos de dos entidades cuyas diferencias interpretativas no son recientes. Nos referimos al Tribunal Fiscal y al Poder Judicial, quienes han tenido posiciones encontradas en el pasado y, definitivamente, volverán a tener muchas más en el futuro, es así que para el presente artículo examinaremos una de esas tantas discrepancias.

Siendo ello así, nos enfocaremos-exclusivamente- en lo referido al impuesto a la renta vinculado al tratamiento otorgado a los servicios satelitales prestados por agentes no domiciliados a empresas domiciliadas para definir si las rentas percibidas por los no domiciliados calificaban como rentas de fuente peruana según la legislación del impuesto a la renta.

Lo interesante de este caso es que, por un buen tiempo, se tenía como aceptada la posición del Tribunal Fiscal, el cual daba la razón a los contribuyentes en numerosas resoluciones señalando que la renta pagada a las empresas no domiciliadas por los servicios satelitales brindados no debía calificar como rentas de fuente peruana. Sin embargo, en los últimos años, algunos de esos casos fueron demandados ante al Poder Judicial y fueron materia de procesos contenciosos administrativos, los cuales llegaron hasta etapa de Casación, por lo que la Corte Suprema de Justicia emitió pronunciamientos en los años 2017, 2018 y 2019. En ellos expuso una interpretación que se alejaba de la efectuada por el Tribunal Fiscal, ahora dando la razón a los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria.

Es así como, respecto a la misma situación (controversia relativa a los servicios satelitales) y actores (contribuyentes y SUNAT), tenemos a dos órganos resolutores, uno de índole administrativo y otro jurisdiccional, quienes determinaron de manera distinta si las operaciones señaladas anteriormente calificaban como renta de fuente peruana.

En ese sentido, el propósito del presente artículo consistirá, primero en poner en contexto a los lectores respecto a los tres casos que fueron materia controvertida tanto en el Tribunal Fiscal como en el Poder Judicial. Asimismo, se procederá a analizar el tema en concreto, así como exponer nuestra postura y argumentación la cual consiste en dos puntos cardinales: el primero referido a establecer cuál es la naturaleza de la actividad contratada; es decir, los servicios satelitales; y la segunda, avocada a determinar si la renta percibida por las empresas extranjeras calificaba como renta de fuente peruana según la legislación del impuesto a la renta.

Consideramos que este tema es relevante en el sentido que, si bien no existe una causal específica en la Ley del Impuesto a la Renta que expresamente establezca que los servicios de provisión de capacidad satelital por empresas no domiciliadas son considerados como rentas de fuente peruana, esto aún no es un tema zanjado, ya que, como veremos en los próximos puntos, la Corte Suprema ha establecido que se deben considerar rentas de fuente peruana. Esto ha generado posiciones encontradas entre diversos juristas, así como la conocida posición contraria a la de la Corte Suprema y la Administración Tributaria, de las empresas privadas y el Tribunal Fiscal.

En ese mismo sentido y, conforme al entorno en el que vivimos actualmente, definitivamente encontramos relevante analizar esta situación, puesto que, en el rubro de las tecnologías de comunicaciones e información, se observa el aumento los diversos servicios de telecomunicación satelital o digital prestados por no domiciliados, cuyas actividades no necesariamente se realizan en territorio peruano.

2. MARCO CONTEXTUAL DE LOS CASOS MATERIA DE ANÁLISIS

Como bien se ha señalado en el punto anterior, corresponde poner en contexto los hechos de una manera sucinta y clara a fin de que los lectores de este artículo tomen conocimiento respecto a los tres casos que serán analizados posteriormente, por lo que procederemos a explicar de manera breve cuales fueron las Resoluciones del Tribunal Fiscal demandadas ante el Poder Judicial

y las Casaciones que resolvieron el caso definitivamente y los argumentos presentados por ambas entidades, según lo señalado en el siguiente cuadro:

Resoluciones del Tribunal Fiscal	Casaciones del Poder Judicial
13310-9-2010	Casación N° 474-2016-LIMA
13161-4-2010	Casación N° 15664-2014-LIMA
10306-3-2009	Casación N° 1498-2015-LIMA

Cuadro 1. Fuente: Elaboración propia.

2.1 Resolución del Tribunal Fiscal N° 10306-3-2009 y Casación N° 1498-2015-LIMA

La Resolución del Tribunal Fiscal fue emitida con fecha 07 de octubre del 2009, respecto al impuesto a la renta de febrero a diciembre del ejercicio 1999, en este caso, y como en los otros dos que pasaremos a comentar más adelante, la materia controvertida era establecer si los ingresos derivados de los denominados **servicios satelitales** constituían rentas de fuente peruana para los no domiciliados y si debido a ello, el contribuyente había incurrido en la infracción de no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de cargo del no domiciliado.

Es decir, que una empresa domiciliada contrató los servicios de un no domiciliado los cuales eran denominados **servicios satelitales** por los cuales pagó un monto determinado. Luego, —en un procedimiento de fiscalización— la Administración Tributaria observó que dichos ingresos constituían renta de fuente peruana y que la empresa domiciliada no había efectuado la retención del impuesto a la renta de no domiciliado. Para la resolución de este caso, el Tribunal Fiscal revisó la normativa vigente en el caso de autos, es decir, los artículos 6 y 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, valoró informes emitidos por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina (en adelante, Informe de ASETA) y el “Estudio Complementario sobre Uso de Satélites en Telecomunicaciones”, elaborado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (en adelante, Informe de la PUCP).

Asimismo, el Tribunal Fiscal determinó expresamente que la retribución obtenida por el no domiciliado no fue obtenida por la cesión de bienes tangibles o intangibles, ni producida por bienes ubicados en Perú, sino que se trataba de servicios llevados a cabo por un no domiciliado, fuera del territorio nacional. Por lo tanto, resolvió revocar las Resoluciones de Intendencia emitidas por la SUNAT¹; es decir, que su fallo dio la razón a los argumentos planteados por el contribuyente.

La Administración Tributaria no se encontraba de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, por lo que interpuso demanda contenciosa administrativa contra la mencionada Resolución, la cual fue declarada infundada en primera instancia y confirmada por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad en materia tributaria, con lo cual la Administración Tributaria interpuso recurso de casación ante la Corte Suprema, la cual con fecha 13 de marzo de 2019 emitió la Casación N° 1498-2015-LIMA.

En dicha casación, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia analizó la naturaleza del uso de satélites de comunicaciones, también haciendo uso de dos Informes de la PUCP² y la normativa de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente, el inciso b) del artículo 9 y el artículo 76. Sin embargo, la Corte Suprema llegó a una conclusión diferente, pues determinó que los bienes espectro radioeléctrico, estación terrena y señales satelitales fueron utilizados económicamente en el país para que se lleve a cabo la actividad económica que realizó la contribuyente y entendió que la actividad económica era el servicio de capacidad satelital recibido por la contribuyente, por lo que los ingresos por concepto de la operación de capacidad satelital constituía renta de fuente peruana y correspondía que los no domiciliados pagaran el impuesto a la renta de conformidad con el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por tanto, declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria y casó la sentencia de vista, revocando la sentencia apelada y se ordenó que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución conforme a los lineamientos expuestos en la sentencia.

¹ Puesto que se habían acumulado los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 1644-2005 y 12817-2005.

² El primer informe es el ya mencionado “Estudio sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” y el segundo es el “Estudio complementario sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” elaborado también por la Pontificia Universidad Católica del Perú a solicitud de la Asociación de Empresas Privadas de Servicios Públicos- ADESEP.

2.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 13161-4-2010 y la Casación N° 15664-2014-LIMA

Respecto a esta resolución, emitida el 22 de octubre de 2010, los valores impugnados se referían al impuesto a la renta de no domiciliados de enero a junio y agosto a diciembre de 2004 y por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Como ya habíamos indicado, este caso es similar al anterior, ya que en un procedimiento de fiscalización, la SUNAT determinó que los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite, por los servicios prestados a la empresa calificaban como rentas de fuente peruana, por lo cual la empresa domiciliada debió efectuar la retención respectiva. De manera similar a la resolución anterior, el Tribunal Fiscal citó los artículos 6 y los literales b) y e) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y el inciso c) del artículo 71 de la mencionada Ley. Tal como lo hizo en la resolución señalada en el punto anterior, el Tribunal Fiscal valoró lo establecido en los Informes de ASETA y el Informe de la PUCP; y concluyó que los ingresos recibidos por las empresas no domiciliadas operadoras del satélite por los servicios prestados a la empresa, en su condición de operadora de servicios de telecomunicaciones, no constituían renta de fuente peruana, por lo que esta no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por dicho concepto. Siendo ello así, el Tribunal Fiscal una vez más le da la razón a la posición del contribuyente y levantó el reparo de la Administración Tributaria.

La SUNAT interpuso demanda contra la Resolución del Tribunal Fiscal mencionada, la cual fue declarada infundada en primera instancia por el Quinto Juzgado Transitorio en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima. La sentencia fue confirmada en segunda instancia por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad en materia tributaria, por lo que la Administración Tributaria interpuso recurso de Casación, el cual fue resuelto por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitorio de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la Casación N° 15664-2014-LIMA de fecha 13 de junio de 2018.

La Corte Suprema determinó que era factible concluir que el servicio de satélite no se agotaba en el espacio exterior, sino que se trataba de un sistema integrado en el que confluyen bienes tangibles, como la estación terrena que recibe la señal satelital y permite la comunicación, y bienes intangibles, como las frecuencias satelitales y que, de no existir las estaciones, el servicio no podría brindarse. Añadió la Corte Suprema que, a través de la estación terrena,

se produce un aprovechamiento del espacio radioeléctrico, mediante la confluencia de enlaces ascendentes y descendentes que solo son posibles través de dichas estaciones terrestres, estaciones propiedad de Telefónica del Perú, por lo que la operación satelital empleada por Telefónica del Perú sí utilizaba económicamente el territorio peruano, obteniendo un aprovechamiento económico, según lo previsto por el supuesto del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, indicó que, acorde al funcionamiento del sistema satelital y las condiciones pactadas en los contratos, se había efectuado una cesión de uso de la capacidad satelital para su aprovechamiento económico, por lo que se había cedido un conjunto de bienes intangibles a fin de ser aprovechados económicamente en el Perú, bienes o recursos que se obtienen o recaban, que no correspondían a supuestos del **trabajo personal** o **actividad**, por lo que no se aplicaba el literal e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2.3 Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010 y Casación N° 474-2016-LIMA

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010, de fecha 27 de octubre de 2010, los reparos efectuados por la Administración Tributaria correspondían a las retenciones del impuesto a la renta de enero a diciembre de 2002, caso también similar a los anteriormente desarrollados.

Para su resolución, el Tribunal Fiscal vuelve a pronunciarse sobre lo mismo que señaló en la Resolución N° 13161-4-2010 (cita los artículos 6 y 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, analiza lo señalado por los informes de ASETA y de la PUCP) y añade que, en otras resoluciones, como la Resolución N° 010306-3-2009, 01204-2-2008 y 06554-3-2008 estableció el criterio de que la retribución del sujeto no domiciliado operador del satélite no es obtenida por la cesión de bienes tangibles o intangibles, ni producida por bienes ubicados en el Perú, sino que se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera del territorio nacional.

El Tribunal Fiscal también indica que la retribución obtenida por el sujeto no domiciliado no puede ser considerada como proveniente de capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú, por lo que no se encontraba dentro del supuesto del inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. Aunado a ello, determinó que los servicios fueron llevados a cabo en el extranjero, conforme con lo establecido por el Tribunal en las Resoluciones N° 793-4-2001 y 04429-5-2005, por lo que

concluyó que el contribuyente no se encontraba obligado a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta exigidas por la Administración. Tal como en las otras resoluciones, levanta los reparos efectuados por la SUNAT.

De la misma forma que los casos anteriores, la Administración Tributaria demandó ante el Poder Judicial la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, en primera instancia se declaró infundada su demanda, por lo que presentó recurso de apelación de sentencia ante la Sexta Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad en materia tributaria, la cual —a diferencia de lo resuelto por la Séptima Sala en los dos casos anteriores— revocó lo resuelto en primera instancia y reformándola declaró fundada la demanda.

Es así que, en esta oportunidad, quienes interpusieron recurso de Casación fueron la empresa y el Tribunal Fiscal, y los recursos interpuestos fueron resueltos por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República mediante la Casación N° 474-2016-LIMA, de fecha 27 de setiembre de 2017.

La Tercera Sala valoró los contratos celebrados por la empresa y los sujetos no domiciliados, los informes de ASETA y de la PUCP, el Informe N° 161-2003-MTC/03.01, los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta y concluyó que el satélite utiliza el segmento espacial para efectos de transmitir información a través del espectro radioeléctrico, por lo que el uso de la capacidad satelital constituía un bien intangible, sujeto a cesión o cualquier otra modalidad.

Aunado a ello, señaló que de la revisión de los informes presentados y de los contratos suscritos, se entendía que, para llevar a cabo la operación de segmento espacial, se utiliza el espectro radioeléctrico del país, así como las estaciones terrenas ubicadas en el territorio nacional, las cuales se encontraban bajo responsabilidad de la empresa. Por lo tanto, la operación satelital no terminaba o concluía en el espacio exterior, sino que parte de ella se realizaba en el territorio nacional con la utilización de bienes en el país.

La Tercera Sala concluyó que los bienes espectro radioeléctrico y estación terrena fueron utilizados económicamente en el país para que se lleve a cabo la actividad económica que realizó la empresa con las empresas no domiciliadas, entendiéndose por actividad económica en el presente caso al servicio de capacidad satelital recibido por la empresa recurrente, y por ello, el pago realizado por la empresa a sus proveedores no domiciliados por concepto de operación de capacidad satelital constituía renta de fuente peruana. En consecuencia, declaró infundados los recursos de casación interpuestos por la empresa y el Tribunal Fiscal, y no casaron la sentencia de vista que revocó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda.

3. ANÁLISIS DE LOS CASOS CONTROVERTIDOS

Luego de revisar brevemente la historia de los tres casos que están siendo analizados en el presente artículo, así como de observar a grandes rasgos cuáles fueron las posturas que tomaron tanto el Tribunal Fiscal como la Corte Suprema y los argumentos más importantes que utilizaron, corresponde exponer nuestro análisis respecto a los casos descritos, los cuales -en forma general- son muy parecidos: una empresa domiciliada en el Perú contrata los servicios de provisión satelital de empresas no domiciliadas, a las cuales les paga una contraprestación que no se consideró como renta de fuente peruana y, por lo tanto, no se retuvo el impuesto a la renta de no domiciliados previsto en la Ley de tal Impuesto. Cabe señalar que los ejercicios en los que se produjeron estas actividades fueron en los años 1999 a 2004.

De esta forma, debemos empezar señalando que nuestro análisis se divide en dos partes: la primera está referida a dilucidar cuál es la real naturaleza de las actividades realizadas por las empresas no domiciliadas, o los llamados **servicios satelitales** y en qué consisten éstos ya que, como bien se advirtió en los párrafos anteriores, para la empresa domiciliada y el Tribunal Fiscal efectivamente se trataban de servicios prestados en el exterior y, para la Administración Tributaria y la Corte Suprema, lo que había existido era una cesión de bienes que fue aprovechada en territorio peruano. Consideramos que entender bien este primer punto era cardinal para luego pasar a examinar el tratamiento tributario de estas actividades.

3.1 ¿En qué consisten los servicios satelitales o servicios de provisión satelital prestados por las empresas no domiciliadas? ¿Cuál es su naturaleza?

De acuerdo a lo señalado anteriormente y, a efectos de determinar la naturaleza de las operaciones realizadas por las empresas no domiciliadas, es importante tener en cuenta la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la cual establece que en lo no previsto por dicho TUO o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a éstas siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. La norma agrega que, supletoriamente, se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios Generales del Derecho.

Como es evidente, ni el Código Tributario, ni la Ley del Impuesto a la Renta u otras normas de índole tributaria contemplan una definición sobre los servicios

satelitales o algo parecido. Por ende, resulta conveniente revisar qué es lo que se indica en normas diferentes a la Ley del Impuesto a la Renta y la legislación relativa a otras materias diferentes a la tributaria que son más especializadas en ese tema. Ello debido a que, para entender el funcionamiento de este tipo de prestación, debe conocerse el funcionamiento de ciertos temas técnicos, que la legislación del impuesto a la Renta y la tributaria no regulan.

En ese sentido, de manera supletoria, se puede comenzar recurriendo a la definición de **prestación de servicios** establecida en el artículo 1755 del Código Civil Peruano³, mediante la cual se define a esta operación como aquella por medio de la cual se conviene que éstos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente. De igual manera, puede revisarse el artículo 1764 del mencionado Código, en el cual se regula a la locación de servicios y se señala que, por este tipo de prestación, el locador se obliga-sin estar subordinado al comitente- a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Por aplicación supletoria, también puede tomarse en cuenta la definición que prevé el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 055-99-EF⁴ (en adelante, la Ley del Impuesto General a las Ventas para los servicios), en el literal c) del artículo 3 de la Ley en el sentido que es una definición amplia que engloba las prestaciones de hacer, no hacer y de dar.

Conforme a ello puede observarse que las actividades materia de análisis en el presente artículo encajan en los supuestos definidos por el Código Civil peruano y la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Añadido a ello, y entrando un poco más al aspecto técnico de este tipo de operación, debe analizarse lo previsto por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 022-2005-MTC⁵, mediante el cual se aprueba la “Norma que regula la provisión de capacidad satelital a través de satélites geoestacionarios a titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú”, en la que puede advertirse un concepto respecto a la provisión de capacidad satelital.

En el segundo párrafo del citado artículo 2 se indica lo siguiente:

³ Aprobado mediante el Decreto Legislativo N° 295, publicado el 25 de julio de 1984.

⁴ Publicado el 15 de abril de 1999 y vigente desde el 16 de abril de 1999.

⁵ Modificado por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 022-2017-MTC, publicado el 26 de octubre de 2017.

Artículo 2.- Ámbito de aplicación

(...) se entiende como Proveedor de Capacidad Satelital a la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que cuenta con un Registro para la **provisión de capacidad satelital**, a través de satélites de comunicaciones a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, que **consiste en la recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales radioeléctricas desde el segmento espacial, que se ubica fuera del territorio nacional, a solicitud de los titulares de concesiones y/o autorizaciones.** La provisión de capacidad satelital no comprende directa e indirectamente la utilización de la infraestructura de telecomunicaciones que conforma el segmento terrestre, ni la cesión en uso, ni el arrendamiento de bandas o frecuencias [Énfasis propio].

Del mismo modo, el artículo 3 del citado Decreto establece que el Registro para la provisión de capacidad satelital faculta al titular del Registro a transmitir y/o recibir señales a través de satélites geoestacionarios a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, a fin de proveerles capacidad satelital.

Como puede observarse, la norma que regula la provisión de capacidad satelital señala, de una manera bastante resumida, cuál es la dinámica de ese tipo de prestación, descartando el hecho de que por medio de tal servicio se utilice, directa o indirectamente, la infraestructura de telecomunicaciones que conforma el segmento terrestre, y descartando la cesión en uso, así como el arrendamiento de bandas o frecuencias.

Agregado a ello, también se puede observar, quizás de forma bastante simple, pero útil para efectos de entender la naturaleza de tal prestación, la dinámica de este servicio por medio del cual tenemos a un proveedor de la capacidad satelital, el cual puede ser domiciliado o no y quien recibe y/o transmite señales a través de satélites geoestacionarios a titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú.

Con relación al concepto de la tecnología satelital Vsat, utilizada en este tipo de prestaciones, se ha establecido que las comunicaciones satelitales se basan en la interacción de señales entre un satélite localizado en el espacio y una, o varias, estaciones terrenas.

Farro Zapata indica que dentro de los elementos de una red satelital Vsat se encuentran el **satélite**, el cual es el elemento más importante de esta red, ya que puede recibir la señal de la estación terrena y reenviarla amplificada o viceversa y que trabaja con transpondedores que trabajan amplificando la señal para enviarla según la frecuencia que se desee utilizar (2015).

También menciona a la **estación terrena** como otro elemento de la red satelital Vsat, la cual está conformada por la antena que capta toda la señal que provenga del satélite o envía la señal amplificada hacia esta última, y a las partes receptoras y emisoras (Farro, 2015, pp. 7-8), es importante señalar que las estaciones terrenas las tienen tanto el proveedor de capacidad satelital, que transmite la información por medio de éstas, así como quien recibe el servicio, quien capta las señales transmitidas por el satélite por medio de las estaciones terrenas ubicadas en su territorio, para los casos que se analizan, el territorio peruano.

De acuerdo a lo señalado por el artículo 2 de la citada norma del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, así como lo señalado respecto a la tecnología satelital Vsat, se advierte que en este tipo de operaciones no solo se emplean los satélites ubicados en el espacio exterior sino que, éstos son parte de un sistema en el cual también se utilizan transpondedores, estaciones terrenas, frecuencias, bandas, señales, entre otros; no obstante ello, la empresa que realiza estas actividades no cede sus satélites, antenas o frecuencias en favor de las empresas de telecomunicación que reciben sus señales por medio del satélite, sino que se trata de la utilización de todos estos bienes como un todo que hace posible la prestación del servicio.

Asimismo, para tener más claro, como funciona este tipo de servicios, corresponde examinar lo regulado respecto a los elementos que integran el sistema de telecomunicaciones, lo cual puede revisarse en el Reglamento de Radiocomunicaciones de la Unión Internacional de Telecomunicaciones- UIT del año 2016⁶, cuyo capítulo 1 referido a “**Términos y definiciones**” se indica el concepto de Telecomunicación como toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza por hilo, radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos.

Respecto a los **servicios fijos por satélite**, se define como aquel servicio de radiocomunicación entre estaciones terrenas situadas en emplazamientos

⁶ El Reglamento de Radiocomunicaciones de la Unión Internacional de Telecomunicaciones es el texto de un tratado intergubernamental elaborado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones, que es el órgano encargado de coordinar y normalizar el funcionamiento de las redes y servicios de telecomunicaciones, el Perú forma parte de este organismo por haber aprobado sus instrumentos de Constitución y Convenio Marco las enmiendas de estos documentos mediante la Resolución Legislativa N° 26362 del 29 de setiembre de 1994. Contiene el texto completo del Reglamento de Radiocomunicaciones adoptado por la Conferencia Mundial de Radiocomunicaciones en Ginebra en el año 1995, conteniendo también las decisiones de las Conferencias Mundiales de Radiocomunicaciones de los años 1997, 2000, 2003, 2007, 2012 y 2015.

datos cuando se utilizan uno o más satélites, el emplazamiento dado puede ser un punto fijo o determinado o cualquier punto fijo situado en una zona determinada; agrega que el servicio fijo por satélite puede incluir enlaces de conexión para otros servicios. También, se define al satélite geoestacionario como un tipo de satélite cuya órbita circular y directa se encuentra en el plano ecuatorial de la tierra y que está fijo con respecto a la Tierra.

Aunado a lo señalado en los párrafos anteriores, y por ser documentos que fueron valorados por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, resulta pertinente examinar las conclusiones a las que se llega en los informes de la Pontificia Universidad Católica del Perú (en adelante, PUCP) y la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina (en adelante, ASETA), las cuales pueden extraerse de las citas realizadas por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema en sus respectivas resoluciones y sentencias, ya que no contamos con los informes en nuestro poder para poder examinarlos directamente.

Al respecto, del informe llamado “Estudio sobre el uso de satélites en telecomunicaciones”, de fecha octubre del 2003 y elaborado por la PUCP, se ha destacado lo siguiente:

- i. El segmento espacial es parte integrante de un sistema de telecomunicaciones por satélite. Dicho sistema es usado como medio para la prestación de servicios en telecomunicación, los cuales son prestados por proveedores satelitales.
- ii. Los usuarios de los servicios de los proveedores satelitales, a los que se les proporciona el segmento espacial, coordinan con éstos un conjunto específico de frecuencias que se utilizan para la transmisión y recepción de señales radioeléctricas entre el satélite y sus estaciones terrenas ello obliga que el usuario del servicio satelital deba contar con los recursos, tanto propios como provistos por terceros para dejar y recoger las señales en el satélite y éstos recursos asociados a las estaciones terrenas, son los que se encargan de recibir y remitir las señales haciendo uso del espectro radioeléctrico de un determinado territorio.
- iii. Es necesario un enlace satelital para que se materialice la transmisión de información por medio de los satélites, y este enlace satelital consiste en un enlace radioeléctrico entre la estación terrena transmisora y una estación terrena receptora por medio de un satélite.
- iv. En el caso del segmento terrestre se utiliza el espectro radioeléctrico nacional.

También se menciona al “Estudio Complementario sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones”⁷ elaborado también por la PUCP a solicitud de la Asociación de Empresas Privadas de Servicios Públicos-ADEPSEP en el año 2004. En este informe, se indica que la prestación de servicios satelitales requiere la confluencia de un variado conjunto de actividades y recursos tangibles e intangibles y que el satélite no realiza una actividad pasiva de simple cesión, sino que presta un servicio tecnológicamente complejo.

Asimismo, se indica que la comunicación a través de satélites geoestacionarios se utiliza en la tierra y se inicia desde la estación terrena, que transmite una determinada frecuencia hacia el espacio, la cual es recibida por el satélite y retransmitida hacia la tierra, donde es recibida por otra estación terrena y que los satélites geoestacionarios se ubican a 36,000 kilómetros de la superficie de la Tierra.

Por su parte, el “Estudio sobre aspectos relacionados con la utilización de satélites y cables submarinos para telecomunicaciones” de febrero de 2003, elaborado por la ASETA, señala que los satélites cumplen la función de una estación repetidora en el espacio ultraterrestre, que es prestado en el satélite mismo; es decir, que se llevan a cabo en su integridad fuera del espacio aéreo o territorio de algún país en particular.

Adicionalmente, el “Estudio sobre uso y naturaleza de servicios prestados por satélites de comunicaciones” de noviembre de 2004, también elaborado por la ASETA, explica que el operador satelital es aquél establecido en algún país y cuya actividad fundamental consiste en prestar un servicio satelital a las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones, a cambio de una retribución, para que dichas empresas prestadoras puedan transmitir y recibir señales de telecomunicaciones.

Este informe agrega que para la prestación de este servicio se requiere ciertos bienes o recursos tales como el satélite de radiocomunicaciones en sí, una posición orbital que es donde se ubica físicamente, y unas bandas de frecuencias dentro del espectro radioeléctrico inscritas en el Registro Internacional de Frecuencias, y que las referidas frecuencias atribuidas por la Unión Internacional de Telecomunicaciones y asignadas por el servicio o departamento gubernamental correspondiente no son objeto de cesión en los contratos de prestación de servicios satelitales, sino que constituyen parte de los recursos empleados para brindar servicios a las empresas de teleco-

⁷ Estudio complementario del “Estudio sobre el uso de satélites en Telecomunicaciones”.

municaciones de Tierra, y por los cuales estas últimas pagan la retribución correspondiente.

Igualmente, el referido estudio afirma que las actividades prestadas por el operador satelital a las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones tiene la naturaleza de prestación de servicios, consistente en realizar una serie de actividades enteramente a bordo del satélite (recepción de la señal, amplificación, traslado, y de multiplexación, entre otros), sobre la señal que emite una estación terrena transmisora a fin que la misma sea recibida por una o varias estaciones terrenas receptoras.

En conclusión, de acuerdo a la normativa del Código Civil, la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo regulado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, así como lo señalado en las definiciones técnicas del servicio de provisión satelital, en la cual hemos podido conocer ciertas características técnicas de tal prestación y los informes de la PUCP y la ASETA sobre el tema materia de controversia; se observa que la utilización de los satélites, en los servicios de capacidad o provisión satelital, constituye un sistema de telecomunicaciones complejo en el cual confluyen bienes tangibles o intangibles.

Sin embargo, consideramos que no puede afirmarse que este tipo de actividad debe calificarse como una cesión de bienes intangibles —como bien lo argumentan tanto la SUNAT como la Corte Suprema— debido a que, como se ha acreditado en los párrafos anteriores, el objetivo de este tipo de actividad no es que se brinde una cesión de uso del satélite a las empresas peruanas o de sus antenas emisoras y frecuencias, sino que el objetivo principal y fundamental en este tipo de actividades es la transmisión de señales por medio del satélite y, para que este servicio se lleve a cabo, se producen un conjunto de actividades como la recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de las señales desde el segmento espacial, lo cual conlleva a que las empresas no domiciliadas utilicen sus bienes como sus antenas, sus plantas receptoras o bandas o frecuencias, y satélites, más ello no significa que cedan estos bienes a sus clientes domiciliados en el Perú, sino que la utilización de éstos se produce con la finalidad última de brindar el servicio de transmisión de señales.

Cabe resaltar que los estudios examinados anteriormente indican que corresponde al usuario de dicho servicio tener los bienes necesarios como estaciones terrenas y frecuencias que le permitan recoger las señales transmitidas por el satélite. Por lo tanto, podemos inferir que, si bien puede decirse que se produce una utilización de bienes, no es menos verdad que éstas supuestas cesiones son parte de un conjunto de actividades cuyo fin es brindar el servicio principal y más importante de transmitir señales por satélite en el sentido de

que la prestación de servicios satelitales requiere la confluencia de un variado conjunto de actividades y recursos tangibles e intangibles y que el satélite no realiza una actividad pasiva de simple cesión, sino que presta un servicio tecnológicamente complejo.

Por lo que, a nuestro entender, la naturaleza de la actividad analizada (provisión de capacidad satelital) es la de una prestación de servicios, que finaliza con la trasmisión de las señales a las empresas domiciliadas, las cuales deben hacer uso de sus bienes para recoger tales señales; lo cual conlleva a señalar que el servicio prestado por empresas extranjeras no se realiza en territorio peruano.

Una vez establecida la naturaleza de esta prestación, corresponde entrar al plano jurídico tributario y determinar si esta prestación se encontraba gravada con el impuesto a la renta de no domiciliados.

3.2 Respecto al criterio de conexión aplicable para determinar si las rentas obtenidas por los prestadores del servicio de capacidad satelital no domiciliados calificaban como renta de fuente peruana, según la Ley del Impuesto a la Renta

Una vez determinada la naturaleza de la actividad de provisión de capacidad satelital, la cual-como se ha indicado en el punto anterior- debe considerarse como una prestación de servicios y no como una cesión de bienes, corresponde en este punto dilucidar si dichos servicios prestados por empresas no domiciliadas se encontraban o se encuentran gravadas con el impuesto a la renta.

Con relación al impuesto a la renta y su base jurisdiccional, el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 054-99-EF⁸ (en adelante, la Ley del Impuesto a la Renta), vigente en los ejercicios materia de controversia⁹, señalaba:

Artículo 6.- Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

⁸ Derogado por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre de 2004.

⁹ Como hemos señalado anteriormente, los ejercicios que fueron fiscalizados van de los años 1999 a 2004.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

En el citado artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador ha establecido los criterios de vinculación de dicho impuesto, los cuales son definidos por Enrique Reig como los criterios para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejercerá dicha potestad, del mismo modo el citado autor señala que las legislaciones pueden escoger el momento y los criterios utilizados los cuales pueden ser el domicilio, residencia o la nacionalidad del beneficiario de la renta, y la ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene, o el principio del país de origen (2006, p. 91).

Respecto a ello, el legislador del Impuesto a la Renta elige cuáles son los nexos entre el Estado que, mediante su poder tributario, exige el tributo y los sujetos pasivos que perciben las ganancias que se pretenden gravar. En nuestro país se han determinado como criterios el subjetivo referido a la vinculación de un residente domiciliado o nacional de un país determinado con independencia de la ubicación de la fuente productora; y el objetivo, conocido por el principio de la fuente u origen de la renta, en el cual se da importancia a si las fuentes de las ganancias se encuentran localizadas en el país que pretende imponer su sistema tributario.

Con relación a los nexos o criterios de vinculación que ha escogido el legislador peruano es relevante para el caso el criterio de la fuente, en la que, según Humberto Medrano (2018, p. 47), la suerte del tributo está supeditada a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta; y por medio de la cual son contribuyentes los no domiciliados que perciben rentas de fuente nacional. Según este principio estarán sujetos al pago del impuesto aquellos contribuyentes cuya ubicación de la fuente de renta sea en el Perú.

En ese sentido, de conformidad con los artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto a la Renta, se han establecido los criterios que según nuestro ordenamiento jurídico se consideran como rentas de fuente peruana para los contribuyentes domiciliados y no domiciliados en el Perú. Por lo que, para efectos del presente artículo nos detendremos en analizar los criterios de vinculación establecidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta referidos a las rentas producidas por los bienes situados en el territorio peruano, la utilización económica en el Perú y el lugar en el cual se presta el servicio al ser los artículos que fueron utilizados y analizados tanto por la SUNAT, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema.

Sobre el particular, según el literal b) del artículo 9¹⁰ de la Ley del Impuesto a la Renta, se estableció que están sujetas al tributo por las rentas gravadas de fuente peruana, tales como las producidas por capitales, bienes o derechos —incluidas las regalías— situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país, con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades y las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Así pues, en la Ley del Impuesto a la Renta vigente en los ejercicios 1999 a 2002 se estableció que se consideraban rentas de fuente peruana aquellas obtenidas por los sujetos no domiciliados que eran producidas por bienes situados físicamente, colocados o utilizados económicamente en el Perú; es decir, que se utilizaron los criterios de ubicación física y de utilización económica como el nexo que relacionaba el hecho imponible con el Estado peruano y, si esta relación no se producía, el Estado no podría exigir el impuesto (Córdova, 2008, pp. 24-25).

Para el ejercicio 2003, el literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta fue modificado por el artículo 2 de la Ley N° 27804, y se estableció que configuraban como renta de fuente peruana: “(...) b) Las producidas por capitales, bienes o derechos, incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país”. Como bien puede advertirse, la norma en general se mantenía prácticamente igual, siendo que se consideraban como rentas de fuente peruana a las producidas por los bienes —del no domiciliado— situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio peruano.

Sin embargo, mediante el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, se modificó el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta cuyo literal b) también fue variado de la siguiente forma:

Artículo 9.- (...) se considera rentas de fuente peruana: (...) b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27°, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

¹⁰ Antes de la modificación efectuada por el artículo 2 de la Ley N° 27804, publicada el 02 de agosto de 2002, la cual entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2003.

De la revisión de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945, se advierte en que el punto 1 sobre las “Reglas de Fuente” el legislador se refiere a las modalidades del criterio de la fuente, definiendo en el literal a) al **“Criterio de la situación de la fuente productora”**. En él, se indica que vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situado físicamente la fuente productora y que se reconocían como rentas de fuente nacional a las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio y a los derechos relativos a los bienes muebles o inmuebles situados en el territorio.

Del mismo modo, también resulta importante analizar el literal c) en el cual se explica el **“Criterio del lugar de la utilización económica”**. En él, se indica que este criterio es utilizado, en su mayoría, para definir la regla de fuente vinculada a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo cual implicaba la colocación financiera del capital en el país, por lo que la regla de la fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta.

Consideramos que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945 resulta importante para el análisis de los casos referidos a los servicios satelitales puesto que en ella se explica en qué consisten tanto el criterio de la situación de la fuente productora y el criterio de la utilización económica para el impuesto a la renta. Asimismo, se indica que este segundo criterio está referido a la colocación de capitales, así como se hace una distinción en el hecho de que, para los bienes, correspondía el criterio de la situación del bien o su ubicación en el territorio peruano y para los derechos, como en el caso de las regalías, debía tomarse el criterio de la utilización económica.

En atención a ello, corresponde señalar que por el artículo 2 del Decreto Supremo N° 179-2004¹¹, Decreto que aprobó un nuevo Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se derogó el Decreto Supremo N° 054-99-EF, y el literal b) del artículo 9 estableció que se consideraban rentas de fuente peruana las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están ubicados físicamente o utilizados económicamente en el país. Dicho párrafo fue modificado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18 de julio de 2012 el cual entró en vigencia a partir del 01 de enero de 2013 cuyo texto es el siguiente:

¹¹ Publicado el 08 de diciembre de 2004.

(...) b) las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes estén situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

Al efectuar una interpretación literal de dicha norma, haciendo una lectura simple y examinando el significado de las palabras que se utilizan en ésta (Rubio, 2012, p. 220), se advierte que el primer párrafo del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido que el requisito de utilización económica alcanza tanto a los bienes tangibles como a los intangibles, por lo que serían rentas de fuente peruana las producidas por bienes o derechos situados físicamente o utilizados económicamente en el Perú. Este tipo de interpretación podría apoyar la teoría señalada por la SUNAT y la Corte Suprema, cuyo argumento principal se refería a que las empresas proveedoras de capacidad satelital no domiciliadas cedieron sus bienes intangibles y éstos fueron aprovechados económicamente en territorio peruano.

No obstante, consideramos que la sola aplicación de este método de interpretación no es completamente eficaz, por lo que coincidimos con lo señalado por Marcial Rubio cuando indica que el método literal suele actuar concordado con otros para dar un verdadero sentido a las interpretaciones, ya que en muchos casos puede ser capaz de dar una interpretación inadecuada (2012, pp. 239-240). Aunado a ello, resulta pertinente lo señalado por Héctor Villegas (citado por Gabriel Donayre, 2014, pp. 190-191) sobre la interpretación literal en materia tributaria:

En materia tributaria, utilizar este método en forma exclusiva es insuficiente y puede llevar a conclusiones erróneas porque el legislador no siempre es un técnico en la materia y puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar.

Señalado ello, inferimos que no procedería interpretar literalmente el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta de manera aislada, puesto que este método de interpretación resulta exiguo para poder establecer si una determinada operación puede considerarse como renta de fuente peruana y que es necesario aplicar adicionalmente otros métodos de interpretación.

En este aspecto, realizando una interpretación histórica¹² (Zusman, 2018, p. 174) del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos observar que, el legislador de este impuesto terminó por aclarar el sentido de tal inciso de la Ley, con lo que debe concluirse que para el caso de los bienes físicos, el criterio utilizado es el de la situación de la fuente productora, siendo que los bienes que originen la renta de la persona no domiciliada en el Perú deben encontrarse ubicados en el territorio peruano. Y, en el caso de los derechos, debe aplicarse el criterio de la utilización económica, en el cual importará el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta. Sin embargo, para este segundo criterio de vinculación, resulta absolutamente relevante entender la necesidad de que exista un derecho, o un bien intangible, en todo caso, que pertenezca al no domiciliado, o que tenga vinculación con éste y cuya explotación o utilización produzca un aprovechamiento económico en nuestro país. Agregado a ello, debe indicarse que —según señaló la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945— este criterio fue establecido para casos como las colocaciones de capital, el cual debe ser propiedad de la empresa no domiciliada, así como ser utilizado económicamente en el país. Por ejemplo, el préstamo efectuado por una empresa no domiciliada a un domiciliado y por el cual se pagan intereses, los cuales califican como renta de fuente peruana.

En el Informe N° 110-2005-SUNAT/2B0000, puede observarse como se aplica este criterio para el caso de los pagos generados por el uso de *software*, efectuados a empresas no domiciliadas, pagos que califican como rentas de fuente peruana, solo si existe una utilización económica en el país de los referidos programas de cómputo, y resulta evidente que los *softwares* pertenecen a la empresa extranjera, aun cuando el uso haya sido sin la autorización correspondiente.

Aunado a ello, de acuerdo a una interpretación teleológica¹³ Rubio, 2012, p. 235 debe analizarse cuál era la finalidad del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en los ejercicios 1999 a 2004 y la normativa actual. Como se advirtió en los párrafos anteriores, el criterio de vinculación

¹² Según Shoschana Zusman, la interpretación histórica supone revisar la evolución de la norma en el tiempo, a fin de determinar qué fue lo que el legislador quiso corregir, aclarar, evitar o consagrar con su expedición (2018).

¹³ Según Marcial Rubio, en el criterio teleológico se busca obtener una finalidad predeterminada de la aplicación de la norma jurídica: “Este criterio supone, naturalmente, que el propio intérprete ha establecido previamente los objetivos a lograr mediante el Derecho, o que en todo caso dicha predeterminación haya sido realizada por la persona o autoridad que se la impone. (...)” (2012, p. 235)..

de la fuente es determinado en la Ley del Impuesto a la Renta mediante presunciones que atribuyen efectos distintos a hechos imponible ocurridos en lugares diferentes (Ataliba, 1987, p. 123), siempre que se cumpla con el principio general mediante el cual se aplica dicho criterio relacionado a cuando existe una causal económica que vincula el hecho imponible con el Estado peruano.

Sin embargo, cada situación se encuentra determinada o subsume en los criterios de vinculación, puesto que para para el legislador del impuesto a la renta-en el caso de los bienes, sean éstos tangibles o intangibles- es importante que sean de propiedad o tengan vinculación alguna con el no domiciliado y que, la finalidad de tal norma determina que para los bienes físicos aplica el criterio de la ubicación del bien y para los inmateriales, aplica el criterio del aprovechamiento, siendo que tanto la ubicación y el aprovechamiento económico deben producirse en el territorio peruano.

Hacemos hincapié en el hecho de que los bienes deben ser propiedad o tener vinculación con la empresa extranjera, debido a que ello resulta lógico para la configuración del supuesto establecido en el criterio, como en el caso de los derechos, el *software* y los préstamos utilizados económicamente en territorio peruano que han sido mencionados en los párrafos anteriores, dichos bienes intangibles y el dinero dado en préstamo, pertenecían a un sujeto no domiciliado (sea persona natural o jurídica), o existía una relación con éste y es por ello que se configura el criterio.

En atención a lo que se ha determinado anteriormente, con los métodos de interpretación utilizados, podemos concluir que, en el caso de las prestaciones de **provisión de capacidad satelital**, el aprovechamiento económico que se produce en el territorio peruano no proviene *per se* por la utilización o cesión de bienes, sino por la prestación de servicios.

Si bien en el **servicio de capacidad satelital** brindado era necesaria la utilización de diversos bienes, tangibles o intangibles (como satélites, frecuencias, bandas, estaciones y otros bienes) por las empresas no domiciliadas, ello no enerva el hecho de que estos bienes fueron necesarios para prestar de manera idónea el servicio de capacidad satelital. Además, los bienes utilizados por las empresas no domiciliadas (dígase, sus estaciones terrenas, satélites, transpondedores, entre otros) no fueron utilizados en territorio peruano, sino en el extranjero; lo cual acredita que no se configura lo establecido por el literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, habiendo descartado la configuración del literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual se establecían los criterios de ubicación y utilización económica como fuentes de la renta, queda analizar si

aplicaba el entonces literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, que actualmente es el literal e)¹⁴ de la Ley, en el cual se determinó que califican como renta de fuente peruana las actividades originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

De acuerdo a ello, y como se ha determinado en párrafos anteriores, las actividades de **provisión de capacidad satelital** deben ser calificadas como prestación de servicios, los cuales no fueron llevadas a cabo en territorio nacional, ya que, como se concluyó en la primera parte de este análisis correspondiente a la naturaleza del servicio, las empresas del extranjero emiten frecuencias de acceso a sus satélites a fin de que las empresas domiciliadas en Perú puedan recepcionarlas y recogerlas por medio de su estación terrena. Por lo que, son estas empresas domiciliadas-por medio de sus antenas, estaciones terrenas y el espectro radioeléctrico peruano- quienes recepcionan las señales emitidas por sus proveedores extranjeros. En consecuencia, no se verifica que ello denote una actividad comercial o empresarial en el territorio peruano de empresas no domiciliadas, puesto que literal e) (anteriormente literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta) sigue un criterio territorial mediante el cual solo generan rentas de fuente peruana las actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

4. APRECIACIONES RESPECTO AL ANÁLISIS EFECTUADO POR EL TRIBUNAL FISCAL Y LA CORTE SUPREMA

Una vez determinada la naturaleza de prestación de servicios de las actividades de provisión de capacidad satelital efectuada por empresas no domiciliadas, así como concluir que tales servicios no se encuentran gravados por el Impuesto a la Renta, corresponde en este apartado examinar el análisis realizado por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema en los casos que fueron descritos en el punto 2 del presente artículo.

De manera general, en el caso del Tribunal Fiscal se aprecia un análisis bastante similar en las tres resoluciones, citando los artículos 6 y 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, analizando lo señalado por los informes de la ASETA y la PUCP y concluyendo que los ingresos recibidos por las empresas no do-

¹⁴ Por la modificación efectuada por el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.

miciliadas operadoras del satélite por los servicios prestados a la empresa, no constituirían rentas de fuente peruana.

Como se observa, consideramos que el Tribunal Fiscal no ahonda lo suficiente para determinar cuál era la verdadera naturaleza de las actividades, ya que no acude a otras normas en su análisis que no sean las tributarias para concluir que estamos ante servicios y, solo utiliza los informes (que, por cierto, eran informes de parte presentados por el contribuyente) mencionados anteriormente para concluir que se trataba de una prestación de servicios.

Creemos que el Tribunal Fiscal pudo efectuar un análisis más completo, sobretodo por tratarse de una actividad que es bastante técnica y especializada, a fin de sustentar con mayor fuerza su posición respecto a la naturaleza de las operaciones de provisión de capacidad satelital. A pesar de ello, nos encontramos de acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal, ya que, al fin y al cabo, concluye que estábamos frente a una prestación de servicios.

En el caso de la Corte Suprema, las sentencias de casación tienen un apartado diferente en el cual analizaron la naturaleza del sistema satelital; sin embargo, su análisis técnico solo se limita a examinar el “Estudio sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones”, realizado por la Facultad de Ciencias e Ingenierías de la PUCP y el “Estudio Complementario sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones”, también elaborado por la PUCP, así como el “Informe Técnico de la Universidad Nacional de Ingeniería”.

A pesar de que los informes de la PUCP señalan y fundamentan expresamente que se trata de servicios, la Corte Suprema realiza un análisis diferente, resaltando solo ciertas partes del informe en los cuales se indica que existe un variado conjunto de actividades y de recursos tangibles e intangibles, por lo que concluye que el servicio del satélite no se agotaba en el espacio exterior, sino que se trata de un sistema integrado en el que confluyen bienes tangibles e intangibles.

En las Casaciones N° 474-2016 y 1498-2015, la Corte Suprema indica que el satélite usa el segmento espacial para efectos de transmitir información a través del espectro radioeléctrico, por lo que el uso de la capacidad satelital constituye un bien intangible sujeto a cesión o cualquier otra modalidad contractual, en la Casación N° 15664-2014, la Corte determina que se ceden un conjunto de bienes intangibles a fin de ser aprovechados económicamente en el Perú.

En virtud de lo señalado anteriormente, advertimos que la interpretación de la Corte Suprema resulta un poco forzada y busca que el servicio de provisión

de capacidad satelital encaje en el supuesto del literal b) del artículo 9 de la Ley a la Renta, ya que se refiere al hecho de que se utilizan bienes intangibles e indica que se trata de una cesión de uso de estos bienes. Interpretación de la cual respetuosamente discrepamos, puesto que, si bien no existe duda de que en este tipo de operaciones intervienen bienes tangibles e intangibles, la Corte no repara en que todas las actividades en su conjunto corresponden a una prestación de servicios, tal como concluyen los informes técnicos que la misma cita.

Del mismo modo, no sustenta cómo es que se produce la cesión de uso de la capacidad satelital para su aprovechamiento económico, como en la Casación N° 15664-2014, en la cual se señala que lo que se cede son los recursos con los que cuenta un satélite, siendo éstos el espacio radioeléctrico, asociado cuantificado en ancho de banda, potencias radiadas de retransmisión y las zonas donde se radia dicha potencia, pero estos bienes no son parte del satélite ni pertenecen a la empresa no domiciliada, sino que son bienes que intervienen para que pueda brindarse el servicio. Lo mismo sucede con el segmento espacial o el espacio radioeléctrico que son recursos que pertenecen al Estado y cuya utilización no denota una cesión de tales bienes por parte de las empresas no domiciliadas a los contribuyentes. Por lo tanto, no logramos entender cómo es que se produce la cesión de bienes señalada por la Corte Suprema.

Es importante entender que, de manera general, en la ejecución de los servicios por parte de las empresas contratadas, pueden intervenir utilidades de bienes también, ello no puede significar que no nos encontremos ante una prestación de servicios, *per se*, pues sería una desnaturalización de la actividad que se realizó en la realidad.

De manera simple, podemos explicar esto con un ejemplo: si una empresa contrata a otra para que realice la limpieza de un local, a fin de cumplir con su servicio, la empresa contratada tendrá que llevar consigo ciertos bienes como trapeadores, escobas, líquidos desinfectantes, entre otros; los cuales utilizará al momento de efectuar la limpieza. Sin embargo, resultaría ilógico concluir que no se prestó un servicio de limpieza, sino que la empresa contratada cedió sus bienes a la empresa contratante y lo que hubo fue una cesión de bienes.

Si bien este ejemplo es bastante simple y no se compara con la complejidad de los servicios de provisión de capacidad satelital, creemos que sirve para esclarecer el tema referido al por qué consideramos que la Corte Suprema realizó un análisis incorrecto para determinar la naturaleza de la operación, puesto que al establecer que se trataba de una cesión de bienes, era más fácil

para la Corte Suprema subsumir este hecho en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. CONCLUSIONES

- i. A manera de conclusión, podemos sostener que, tal como se señaló al principio del presente artículo, este es otro caso en el cual tanto el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema arribaron a conclusiones diferentes. Sin embargo, no advertimos que las diferencias se hayan originado por la interpretación de la norma jurídica, sino que lo que genera las conclusiones opuestas es el hecho de que ambas instituciones califican la naturaleza de la prestación de manera disímil.

Para el Tribunal Fiscal, las actividades se trataban de una prestación de servicios, por lo que solo podían subsumirse en el literal c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵, lo cual no sucedió al haberse prestado el servicio en el extranjero; y, para la Corte Suprema, en las actividades realizadas por los no domiciliados se había presentado la cesión de bienes intangibles aprovechados en el país, por lo que se cumplía con lo previsto en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y; por lo tanto, las operaciones estaban gravadas con el impuesto.

- ii. Consideramos que, para el caso de la provisión de capacidad satelital, estamos ante una prestación de servicios los cuales son utilizados en el Perú, por lo que su tratamiento tributario no debía y no debe interpretarse desde lo dispuesto por el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que este inciso, contiene criterios de la fuente (situación de la fuente y aprovechamiento económico) que no se condicen con la prestación de servicios. Al ser ello así, creemos que el análisis de la operación, al ser una prestación de servicios, debe partir desde lo que indica el literal e) del artículo 9 de la Ley, por ende, resulta fundamental verificar el lugar en el cual se prestó el servicio. Como ya se ha concluido antes, éste se produce en el extranjero; por lo tanto, las rentas obtenidas por la provisión de capacidad satelital no resultan rentas de fuente peruana gravadas con el impuesto a la renta.
- iii. La Ley del Impuesto a la Renta no ha gravado de manera general a todos los servicios prestados en el extranjero cuyo aprovechamiento económico

¹⁵ Inciso que en la actualidad es el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

o consumo se produzca en territorio peruano, sino que solo lo ha dispuesto para dos casos en específico: las rentas obtenidas por servicios digitales cuando el servicio se utilice económicamente, usen o consuma en el país¹⁶ y las rentas obtenidas por servicios de asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país¹⁷. Por lo tanto, en el caso en que se quiera gravar estas actividades con el pago del impuesto a la renta, el legislador tendría que crear un nuevo inciso en el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo que las rentas obtenidas por prestaciones de servicios de capacidad satelital serán consideradas como rentas de fuente peruana cuando éstos sean utilizados económicamente o consumidos en territorio peruano.

6. LISTA DE REFERENCIAS

- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Córdova, A. (2008). *Rentas producidas por bienes o derechos y regalías por uso de software. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Donayre, G. (2014). La interpretación Jurídica: Propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, 43, 183-206. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12569>
- Farro, F. (2015). *Elaboración de un plan de recuperación ante desastres para una empresa operadora satelital en el Perú y un diseño de una estación terrena satelital. Tesis para optar por el Título de Ingeniero de las Telecomunicaciones*. Pontificia Universidad Católica del Perú. <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/6465>
- Medrano Cornejo, H. (2018). *Derecho Tributario. Impuesto a la Renta: aspectos significativos. Colección Lo Esencial del Derecho N° 32*. Fondo Editorial PUCP.
- Reig, E., Gebhardt, R. y Malvitano, R. (2006). *Estudio teórico-práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría impuesto a la Renta*, 11^{va} edición. Macchi.
- Rubio Correa, M. (2012). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*, Tercera reimpresión de la décima edición, aumentada. Fondo Editorial PUCP.
- Zusman, S. (2018). *La interpretación de la Ley Teoría y Métodos. Colección Lo Esencial del Derecho N° 30*. Fondo Editorial PUCP.

¹⁶ Inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹⁷ Inciso j) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.