

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

Sumilla: Los sujetos que tengan la calidad de agentes de retención y que realicen operaciones con sujetos no domiciliados, cuyos bienes objeto de sus operaciones sean utilizados económicamente en el país, deberán efectuar la retención del Impuesto a la Renta que corresponda, de conformidad con el artículo 71° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF, caso contrario, se configurará la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Lima, veintisiete de septiembre
de dos mil diecisiete

**TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:**

I. VISTO:

La causa número cuatrocientos setenta y cuatro – dos mil dieciséis; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos: Vinatea Medina, Arias Lazarte, Yaya Zumaeta, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; con lo expuesto en el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

II. MATERIA DEL RECURSO:

Es de conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos por: i) **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta** con fecha diecinueve de octubre de dos mil quince¹; y, ii) **La Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, con fecha diecinueve de octubre de dos

¹ Obrante a fojas 778 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

mil quince², contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintisiete, de fecha veintitrés de septiembre de dos mil quince³, que revocó la sentencia contenida en la resolución número trece, de fecha diez de noviembre de dos mil catorce⁴, que declaró infundada la demanda, y reformándola la declaró **fundada**; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT contra el Tribunal Fiscal y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, sobre nulidad de resolución administrativa.

III. ANTECEDENTES DEL PROCESO

3.1. De lo actuado en la vía administrativa

Se aprecia en el expediente administrativo lo siguiente:

- i) Mediante **Carta de Presentación N° 050011173870-01 SUNAT**⁵, la Gerencia de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondiente a los periodos tributarios de enero de dos mil dos a diciembre de dos mil tres.
- ii) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria emitió contra Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta los siguientes valores:

² Obrante a fojas 807 del expediente principal.

³ Obrante a fojas 726 del expediente principal.

⁴ Obrante a fojas 505 del expediente principal.

⁵ Obrante a fojas 307 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Valor	Número del Valor	Tributo	Período	Monto	Folio
Resolución de Determinación	012-003-0011411	RTA 9RT	01-2002	S/. 150 994	961
Resolución de Determinación	012-003-0011412	RTA 9RT	02-2002	S/. 3, 901 911	962
Resolución de Determinación	012-003-0011413	RTA 9RT	03-2002	S/. 321 865	963
Resolución de Determinación	012-003-0011414	RTA 9RT	04-2002	S/. 154 110	964
Resolución de Determinación	012-003-0011415	RTA 9RT	05-2002	S/. 3 892 348	965
Resolución de Determinación	012-003-0011416	RTA 9RT	06-2002	S/. 77 932	966
Resolución de Determinación	012-003-0011417	RTA 9RT	07-2002	S/. 134 434	967
Resolución de Determinación	012-003-0011418	RTA 9RT	08-2002	S/. 6 175	968
Resolución de Determinación	012-003-0011419	RTA 9RT	09-2002	S/. 3 356 858	969
Resolución de Determinación	012-003-0011420	RTA 9RT	10-2002	S/. 268 987	970
Resolución de Determinación	012-003-0011421	RTA 9RT	11-2002	S/. 3 070 912	971
Resolución de Determinación	012-003-0011422	RTA 9RT	12-2002	S/. 644 640	987
Resolución de Multa	012-002-0010938	RTA 9RT	01-2002	S/. 45 319	988
Resolución de Multa	012-002-0010939	RTA 9RT	02-2002	S/. 1 717 118	989
Resolución de Multa	012-002-0010940	RTA 9RT	03-2002	S/. 95 605	990
Resolución de Multa	012-002-0010941	RTA 9RT	04-2002	S/. 46 254	991
Resolución de Multa	012-002-0010942	RTA 9RT	05-2002	S/. 1 168 265	992
Resolución de Multa	012-002-0010943	RTA 9RT	06-2002	S/. 23 390	993
Resolución de Multa	012-002-0010944	RTA 9RT	07-2002	S/. 40 350	994
Resolución de Multa	012-002-0010945	RTA 9RT	08-2002	S/. 1 854	995
Resolución de Multa	012-002-0010946	RTA 9RT	09-2002	S/. 1 007 572	996
Resolución de Multa	012-002-0010947	RTA 9RT	10-2002	S/. 80 739	997
Resolución de Multa	012-002-0010948	RTA 9RT	11-2002	S/. 921 760	998
Resolución de Multa	012-002-0010949	RTA 9RT	12-2002	S/. 193 479	999

- iii) Las Resoluciones de Determinación antes referidas fueron emitidas por: *“Retenciones no efectuadas a personas jurídicas no Dom. que prestan servi. satelitales”*, en tanto las Resoluciones de Multa por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.
- iv) Ante ello, con fecha veinticuatro de enero de dos mil siete, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de reclamación⁶ contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011411 al 012-003-0011422 y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 al 012-002-0010949, el cual fue resuelto por la **Resolución de Intendencia N°**

⁶ Obrante a fojas 913 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

0150140007873⁷, de fecha treinta de diciembre de dos mil ocho, siendo complementado con el Informe N° 001-2008-SUNAT-2H33 00-SMP⁸, que es parte integrante de la citada resolución, habiéndose declarado fundada en parte la reclamación interpuesta, disponiendo modificar y proseguir con la cobranza de las Resoluciones de Multa N° 012-002-00 10938 a N° 012-002-001044 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-0010949, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011411 a N° 012-003-0011422 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010 945 y N° 012-002-0010946.

- v) Ante ello, con fecha diecisiete de febrero de dos mil nueve, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de apelación⁹ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007873, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la **Resolución N° 13310-9-2010**¹⁰, de fecha veintisiete de octubre de dos mil diez, en la cual se resolvió revocarla, dejando sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-0010944 y N° 012-002-0010947 a N° 012-00 2-0010949.

3.2. De lo actuado en sede judicial

i) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos se observa que mediante escrito de fecha catorce de marzo de dos mil once¹¹, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT interpuso demanda contenciosa administrativa contra Telefónica del Perú y el Tribunal Fiscal solicitando como *pretensión principal* que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010, de fecha veintisiete de octubre de dos mil diez, que revocó la Resolución de Intendencia N° 01 50140007873 en el

⁷ Obrante a fojas 1105 del expediente administrativo.

⁸ Obrante a fojas 1104-vuelta del expediente administrativo.

⁹ Obrante a fojas 1231 del expediente administrativo.

¹⁰ Obrante a fojas 1298 del expediente administrativo.

¹¹ Obrante a fojas 13 del expediente principal.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-0010944 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-0010949, dejándolas sin efecto; y, como *pretensión accesoría* solicita que una vez acogida la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal se le ordene que cumpla con emitir nueva resolución confirmando la resolución de intendencia y declarando la validez de las resoluciones de multa.

La Resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación no se encuentra arreglada a derecho en tanto ha contravenido lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, toda vez que no ha considerado que los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas operadoras de satélite constituyen renta de fuente peruana, siendo así, al no haberse efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de cargo del no domiciliado se encuentra incurso en la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Asimismo, señala que los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite califican como rentas de fuente peruana dado que se generaron a partir de la utilización económica en el país de los recursos cedidos por ellas (el segmento espacial). Finalmente, manifiesta que el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta indica que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en operaciones, así como del lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considerarán rentas de fuente peruana a las producidas por bienes o derechos siempre y cuando estos estén físicamente ubicados en el país o sean utilizados económicamente en el país, con ello, los ingresos obtenidos por las empresas operadoras de un satélite califican como renta de fuente peruana, en tanto utilizaron en el país el segmento espacial cedido por ellas.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

ii) Fundamentos de la sentencia de primera instancia

Mediante sentencia contenida en la resolución número trece, de fecha diez de noviembre de dos mil catorce¹², el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró **infundada** la demanda, al considerar que del “Estudio sobre Uso y Naturaleza de Servicios Prestados por Satélites de Telecomunicaciones”, elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina - ASETA, así como del “Estudio complementario sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones”, elaborado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP); y, del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000¹³, elaborado por la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, se advirtió que la prestación otorgada por los operadores de satélites no puede entenderse como parcial ni totalmente ejecutada en el Perú, por lo que no califica como renta de fuente peruana.

Asimismo, expuso que se debe entender que la retribución percibida por el sujeto no domiciliado no responde a una cesión de bienes (tangibles o intangibles), ni es producto de bienes ubicados físicamente en el país, sino que se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera del territorio nacional. Dicho servicio consiste en permitir al usuario (en este caso Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta) que sus señales alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas correspondientes. Así, concluyó que el ingreso percibido por este sujeto no domiciliado no responde a lo señalado en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto los servicios no se desarrollaron en el territorio nacional, por lo que la empresa codemandada no se encontraba obligada a efectuar las retenciones al Impuesto a la Renta por los servicios recibidos de entidades no domiciliadas, no habiendo incurrido en la

¹² Obrante a fojas 505 del expediente principal.

¹³ Obrante a fojas 334 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

iii) Fundamentos de la sentencia de vista

Ante el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió sentencia **revocando** la resolución apelada que declaró infundada la demanda y, reformándola, la declaró **fundada**; en consecuencia, se declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2 010, ordenando que este último emita nueva resolución, y confirmó la validez de la Resolución de Intendencia N° 0150140007873 y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-0010944 y N° 012-002-00109 47 a N° 012-002-0010949.

Señaló como fundamentos que de las cláusulas de los contratos que se analizan en la referida resolución, se puede afirmar que las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite ponen a disposición de manera exclusiva de Telefónica recursos de órbita –bandas o frecuencia que forman parte del espectro radioeléctrico– a cambio de una prestación económica, bajo una serie de condiciones para su funcionamiento, como las estaciones terrenas, una transmisora y otra receptora, haciendo un conjunto indisoluble.

De esta manera, sostuvo que los contratos realizados entre Telefónica y sus proveedores de sistema satelital, denominados como contratos de cesión del “segmento espacial”, no son otra cosa que la prestación de un servicio consistente en el procesamiento de las señales radioeléctricas, (bandas y frecuencias) que realiza el transpondedor (recepción, modulación, amplificación, conversión y transmisión de señales de telecomunicaciones), con el objeto de efectuar transmisiones vía satélite de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

las señales de telecomunicaciones para la prestación de servicios de telecomunicaciones en el Perú. Lo que demuestra, según refiere, que convinieron los servicios de provisión de la capacidad satelital, es decir, una entrega temporal de un bien intangible (capacidad espacial) para ser utilizada en el país. En ese sentido, concluyó que las rentas provenientes de la provisión de “capacidad satelital” se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, al calificar como rentas de fuente peruana, en la medida que esta provisión (bien intangible conformado por ondas, frecuencias) se utiliza económicamente en el Perú, por lo que correspondía que se efectuara la retención del referido impuesto.

IV. RECURSOS DE CASACIÓN

4.1. Mediante Resolución – Auto Calificatorio del recurso de casación, de fecha diez de noviembre de dos mil dieciséis¹⁴, se declaró procedente **el recurso casatorio interpuesto por la Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del Tribunal Fiscal, en el cual se denunció la siguiente infracción normativa:

a) Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú

Alega que la Sala Superior ha incurrido en motivación aparente, en tanto sustentó su fallo únicamente en los contratos celebrados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta con sus diversos proveedores, así como en la Jurisprudencia Casatoria N° 1587-2008-Lima, sin tomar en consideración que se debían analizar y considerar, además, los Informes y Estudios elaborados sobre el Uso y Naturaleza de Servicios Prestados por Satélites de Telecomunicaciones elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina y por la Pontificia Universidad

¹⁴ Obrante a fojas 177 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Católica del Perú – PUCP. Sostiene que del contenido y lectura de ambos informes se puede concluir que las actividades satelitales constituyen servicios de radiocomunicación tecnológicamente complejos que se llevan a cabo en el espacio exterior, no pudiendo confundirse con los equipos y/o frecuencia que el satélite utiliza para brindar tales servicios. Por lo que, concluye que se está frente a una sentencia que contiene una indebida motivación y que vulnera el principio de legalidad, así como el derecho a la debida motivación de las resoluciones.

4.2. Asimismo, mediante Resolución – Auto Calificatorio del recurso de casación, de fecha diez de noviembre de dos mil dieciséis¹⁵, se declaró procedente el **recurso casatorio interpuesto por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, mediante el cual se denunció las siguientes infracciones normativas:

a) Infracción normativa del inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como del inciso 6) del artículo 50° y 366° del Código Procesal Civil

Alega que se ha infringido las normas invocadas, al haberse pronunciado la Sala Superior sobre cuestiones distintas (incongruencia *extra petita*) a las planteadas por SUNAT vulnerando el debido proceso, el principio de congruencia y principio “*tantum devolutum, quantum appellatum*”; al respecto, refiere que SUNAT en su recurso de apelación sustentó la nulidad de la sentencia de primera instancia por supuestos vicios de motivación, pero en ningún momento sostuvo su revocatoria. Señala que el artículo 366° del Código Procesal Civil exige que el recurso de apelación sea fundamentado, precisándose los errores y/o vicios en que incurre la resolución impugnada, así como los agravios que origina para que justamente el órgano superior haga un examen de los mismos al resolver dicho recurso, siendo que la apelación enmarca los límites del

¹⁵ Obrante a fojas 181 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

pronunciamiento de segundo grado, lo cual se encuentra estrechamente vinculado con el principio de congruencia, debiendo existir una correspondencia entre lo pedido y lo recibido. Por lo que, según refiere, la Sala Superior no respetó el principio de congruencia, ya que no se limitó a analizar únicamente los presuntos vicios de motivación de la sentencia alegados por la SUNAT para su anulación.

b) Infracción normativa del inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como del inciso 6) del artículo 50° y 121° del Código Procesal Civil

Sostiene que la resolución recurrida infringe las normas invocadas referidas al deber de motivación de las decisiones judiciales, toda vez que su motivación es aparente en la medida que sus fundamentos parecen una opinión personal y no un pronunciamiento basado en derecho. Señala que una muestra de ello es que, sobre la base de una transcripción parcial del sexto considerando de la Sentencia Casatoria N° 1587-2008-Lima, la Sala Superior dice sustentar su fallo en lo resuelto por la Corte Suprema en relación a “la real naturaleza jurídica de las señales radioeléctricas” para atribuirle a los contratos de capacidad satelital la condición de cesión de uso de bienes intangibles, cuando lo cierto es que esa Ejecutoria Suprema, si es leída en su integridad, sostiene todo lo contrario a lo que la Sala Superior esgrime respecto a aquellos contratos, al reconocer que estos tienen la calidad de servicios prestados en el espacio exterior.

c) Infracción normativa de los incisos b) y c) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta

Indica que la resolución recurrida infringe, de un lado, lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al aplicarlo indebidamente a un supuesto de prestación de servicios ejecutados fuera del territorio peruano que de ningún modo constituye una cesión en uso de bienes intangibles, y, del otro, al inaplicar el inciso c) de la citada norma tributaria al caso de autos. Esto se debe a

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

que la sentencia de vista sostiene que los servicios de capacidad satelital constituirían una cesión en uso de bien intangible utilizado económicamente en el Perú, y, por ende, sus ingresos se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta, en aplicación de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, refiere que de acuerdo a los hechos acreditados en autos y definidos en ambas instancias en base a los medios probatorios actuados, tanto en sede administrativa como judicial, los servicios de capacidad satelital son “servicios” prestados fuera del territorio nacional por operadores satelitales, siendo irrelevante para el Impuesto a la Renta el lugar de su utilización.

- d) Infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de los numerales 2.9) y 3) del artículo V y numeral 2) del artículo VI del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; así como del artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-20 09-SUNAT)**

Manifiesta que la resolución recurrida infringe las normas invocadas debido a que se ha obviado el carácter interpretativo del Informe de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT N° 135-2009-SUNAT, en torno a que las rentas obtenidas por la prestación de servicios de capacidad satelital no están gravadas con el Impuesto a la Renta, el mismo que, además de ser vinculante para todos los órganos de la SUNAT (incluyendo a su Procurador Público), resulta aplicable en forma retroactiva a la presente controversia por tratarse de la modificación de un criterio favorable para Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta. Asimismo, señala que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por el referido código u otras normas tributarias, son aplicables normas distintas a las tributarias que no se opongan ni las desnaturalicen, entre las cuales se encuentran los numerales 2.9 y 3 del artículo V y el numeral 2 del artículo VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

cuales establecen, por un lado, que los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas para absolver consultas sobre interpretación de normas administrativas (como es el caso del Informe de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT N° 135-2009-SUNAT), sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refiere, y del otro, que los criterios interpretativos establecidos por las entidades pueden ser modificados, resultando aplicables a situaciones anteriores cuando sea más favorable a los administrados. Así también, señala que la Sala Superior omitió lo dispuesto en el artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, por el cual la Intendencia Nacional Jurídica se encarga de interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias con carácter vinculante a los órganos de la institución.

V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO

El Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo, mediante Dictamen N° 855-2017-MP-FN-FSTCA¹⁶, opina que se declaren fundados los recursos de casación interpuestos contra la sentencia de vista.

VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:

PRIMERO: Del recurso de casación

El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo al caso concreto y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384° del Código Procesal Civil.

Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina *“El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede*

¹⁶ Obrante a fojas 207 del cuaderno de casación.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (...) a infracciones en el procedimiento”.¹⁷ En ese sentido, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo¹⁸.

En conclusión, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales se ha previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como lo señala el numeral antes anotado; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de sus decisiones.

De otro lado, corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384° del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

¹⁷. DE PINA, Rafael; *“Principios de Derecho Procesal Civil”*; 1940; Ediciones Jurídicas Hispano Americana; México; pág. 222.

¹⁸. ESCOBAR FORNOS, Iván; *“Introducción al proceso”*; 1990; Editorial Temis, Bogotá, Colombia; pág. 241.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

Al respecto, resulta conveniente precisar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial; siendo así, se procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

1. Con fecha uno de mayo de dos mil uno, **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y Satélites Mexicanos Sociedad Anónima** de C.V (en adelante SATMEX) suscribieron el Contrato NUM. 457-I¹⁹, en el cual se estableció que SATMEX proporcionará a Telefónica del Perú el servicio internacional de conducción de señales por satélite a través del Sistema de Satélites Mexicanos, mediante la asignación del elemento espacial en la categoría de servicio no interrumpible N/I en la banda C, transpondedores 11N y 12N de las regiones R2 y R3 del satélite Solidaridad 2, de conformidad con los términos, condiciones, modalidades técnicas, legales y tarifarias contenidas en el contrato y en sus anexos.
2. Con fecha treinta de abril de dos mil dos, **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y PanAmSat** suscribieron el Contrato N° 6851 ²⁰, en el cual PanAmSat se obligaba a proporcionar en cada reunión de servicio los parámetros de transmisión aplicables y/o las normas de servicio a las cuales se le denominará colectiva e individualmente en cada caso servicio, usando las instalaciones de propiedad y/o operadas por PanAmSat y/o terceros bajo contrato con PanAmSat.
3. **Telefónica del Perú suscribió con Intelsat Global & Marketing** un contrato de servicio de alquiler en el cual el cliente podrá encargar nuevos servicios de alquiler después de la fecha del cierre con el consentimiento de la sociedad, con la que habrá acordado las condiciones correspondientes.

¹⁹ Obrante a fojas 587 del expediente administrativo.

²⁰ Obrante a fojas 567 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

4. Con fecha doce de diciembre de dos mil cinco, SUNAT inició un procedimiento de fiscalización a Telefónica del Perú respecto de los ejercicios enero de 2002 a diciembre de 2003, y como consecuencia de ello, emitió las Resoluciones de Determinación N° 0 12-003-0011411 a 012-003-0011422 **por haber omitido efectuar la retención a personas jurídicas no domiciliadas que prestan servicios satelitales**, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-0 02-001094 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-0010949 por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto único Ordenado del Código Tributario.
5. Mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140007873, SUNAT **declaró fundada en parte la reclamación interpuesta** contra las resoluciones mencionadas anteriormente, y como consecuencia de ello, ordenó modificar y proseguir la cobranza actualizada de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-0010949, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011411 a N° 012-003-0011422 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010945 y N° 012-002-0010946, **ya que había transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2) del artículo 18° del Código Tributario**, según el texto modificado por el Decreto Legislativo N° 953, desde que Telefónica omitió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de tercera categoría de un no domiciliado, habiendo cesado su responsabilidad solidaria.
6. **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta era agente de retención**, de conformidad con el inciso c) del artículo 71° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, de pagar o acreditar rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, se encontraba obligado a efectuar la retención del impuesto que estableciera la normativa aplicable.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

TERCERO: Cuestión en debate

La cuestión controvertida consiste en determinar si corresponde que Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta efectúe la retención del Impuesto a la Renta por concepto de renta gravada de fuente peruana respecto de las personas jurídicas no domiciliadas con las cuales celebró contratos referidos a la provisión de servicios satelitales, ello en aplicación de lo previsto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

CUARTO: Infracciones de carácter procesal

En el presente caso, el recurso de casación materia de análisis ha sido declarado procedente en mérito a infracciones normativas de carácter procesal y material. Por lo tanto, se dilucidará en primer término aquellas infracciones que denuncian vicios de índole procesal, dado que, en caso las mismas resulten amparables, acarrearían la nulidad de la resolución judicial impugnada e impedirían, consecuentemente, la emisión de un pronunciamiento sobre las causales de carácter material.

QUINTO: Infracción normativa denunciada por el Tribunal Fiscal referida al inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú

5.1. El derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, consagrado en el inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, garantiza que los jueces, cualquiera sea la instancia a la que pertenezcan, **expresen el proceso lógico que los ha llevado a decidir la controversia**, asegurando que el ejercicio de la potestad de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución Política del Perú y a la ley, pero también con la finalidad de facilitar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de los justiciables. Bajo este contexto, **el contenido esencial del derecho y principio de motivación de las resoluciones judiciales se presenta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma la resolución judicial**

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión.

- 5.2. Por su parte, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03433-2013-PA/TC ha señalado sobre la debida motivación lo siguiente:

*“El derecho a la debida motivación de las resoluciones importa pues **que los órganos judiciales expresen las razones o justificaciones objetivas que la llevan a tomar una determinada decisión**. Esas razones, por lo demás, pueden y deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Así también, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00728-2008-HC, ha señalado respecto de la motivación aparente: “Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico” (el énfasis es nuestro).*

- 5.3. En el caso de autos, de la sentencia de vista se advierte que con la finalidad de emitir pronunciamiento sobre la pretensión del demandante, la Sala de Mérito analizó el contenido de los siguientes contratos: **i)** Contrato NUM 457-I, celebrado entre Telefónica del Perú y Satélites Mexicanos S.A. de C.V, **ii)** Contrato celebrado entre Telefónica del Perú y PanAmSat, **iii)** Contrato celebrado entre Telefónica del Perú e Intelsat; y afirmó que las empresas no domiciliadas operadores de un satélite ponen a disposición de manera exclusiva de Telefónica del Perú recursos de órbita –bandas o frecuencia, que forman parte del espectro radioeléctrico– a cambio de una prestación económica y bajo una serie de condiciones para su funcionamiento, como las estaciones terrenas, una transmisora y otra receptora, haciendo un conjunto indisoluble, concluyéndose de ello que en los contratos suscritos entre Telefónica y sus proveedores se establece una prestación de servicios consistente en el procesamiento de señales

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

radioeléctricas, con el objeto de efectuar transmisiones vía satélite de las señales de telecomunicaciones para la prestación de servicios de telecomunicaciones en el Perú.

- 5.4. Así también, se observa que la Sala de Mérito citó la Sentencia Casatoria N° 1587-2008-LIMA emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República con fecha veintiuno de octubre de dos mil ocho, por considerar que resulta necesaria su invocación a fin de determinar la naturaleza de estos tipos de contratos, esto es, según refiere, el servicio de provisión del segmento espacial. A su vez, analizó el artículo 6° y 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y los argumentos de contestación de demanda postulados por Telefónica del Perú.
- 5.5. Del análisis efectuado, la Sala de Mérito concluyó que las rentas provenientes de la provisión de “capacidad satelital” se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta al calificar como renta de fuente peruana, en la medida que esta provisión se utiliza económicamente en el país.
- 5.6. En ese sentido, se observa que la Sala de Mérito cumplió con analizar los hechos que han servido para fundamentar su decisión –esto es, los contratos celebrados por Telefónica del Perú con SATMEX, PanAmSat e Intelsat, los cuales fueron objeto de fiscalización y sirvieron de sustento para realizar los reparos formulados por SUNAT; así como, los argumentos de Telefónica del Perú contenidos en su contestación de demanda– y aplicó la norma que consideró pertinente al caso.
- 5.7. De otro lado, corresponde señalar que el artículo 197° del Código Procesal Civil establece que: “Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución solo serán expresadas las valoraciones esenciales y

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

determinantes que sustentan su decisión”, de lo cual se entiende que el Juez debe valorar de forma conjunta todos los medios probatorios que se actuaron en el proceso, pero en la resolución solo plasmará las valoraciones esenciales que permitan sustentar su decisión, lo que significa que si el juez no consignó un medio probatorio en la resolución, ello no quiere decir que no lo haya valorado conjuntamente con los demás medios probatorios al momento de decidir la causa materia de análisis.

5.8. Siendo así, respecto del argumento del Tribunal Fiscal referido a que la Sala de Mérito no habría expuesto adecuadamente las razones por las cuales basó su decisión, en tanto solo se sustentó en los contratos suscritos por Telefónica del Perú, mas no en los estudios emitidos por ASETA y la PUCP, así como tampoco habría tomado en cuenta las resoluciones del Tribunal Fiscal, debe precisarse que como bien establece el referido artículo 197° del Código Procesal Civil, el Juez valora todos los medios probatorios que se hubieran presentado en el proceso, pero no necesariamente los expondrá en la resolución, sino solo los que hubieran sido esenciales y determinantes para sustentar su decisión. En ese sentido, de la revisión de la sentencia de vista se advierte que la Sala de Mérito analizó todos los medios probatorios que se actuaron en el proceso, no obstante para sustentar su decisión fueron concluyentes los contratos celebrados por Telefónica del Perú, la determinación de la naturaleza de los bienes a través de los conceptos sentados en la Sentencia Casatoria N° 1587-2008-LIMA, la normativa aplicable al caso, así como los argumentos de Telefónica expuestos en su contestación de demanda, lo que le llevó a concluir que Telefónica del Perú se encontraba obligada a retener el Impuesto a la Renta de las empresas no domiciliadas con las cuales celebró los referidos contratos en los períodos materia del presente análisis.

5.9. Así también, debe señalarse que en el considerando décimo quinto de la sentencia de vista, la Sala de Mérito expuso que si bien la sentencia de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

primera instancia se sustentó en los informes de parte exhibidos por Telefónica del Perú, los cuales han sido usados para tener mayor comprensión del tema, también refirió que tales informes no vinculan al órgano jurisdiccional, tanto más cuando la Corte Suprema de la República ya emitió un pronunciamiento sobre la real naturaleza jurídica de las señales radioeléctricas, de lo cual se aprecia que la Sala de Mérito sí ha analizado el contenido de los informes de parte presentados por Telefónica del Perú.

5.10. Por lo tanto, se advierte que la Sala de Mérito ha cumplido con exponer las razones de hecho y derecho por las cuales falló en ese sentido, así como dar cuenta de las razones en las que se sustentó el mismo, habiendo respondido los argumentos de las partes vertidos en el proceso, siendo así se concluye que el Colegiado de la Sala Superior cumplió con motivar debidamente su decisión, no advirtiéndose que se haya incurrido en una motivación aparente.

5.11. En ese sentido, al no resultar amparable los argumentos del Tribunal Fiscal por el cual sustenta la infracción al inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, corresponde declarar infundado su recurso de casación.

SEXTO:Infracción normativa denunciada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, referida a la contravención del inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú; y, del inciso 6) del artículo 50° y el artículo 366° del Código Procesal Civil

6.1. El inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú señala que: *“Son principios y derechos de la función jurisdiccional: **La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional (...)**”*. Por su parte, el inciso 6) del artículo 50° del Código Procesal Civil establece: *“Son deberes de los Jueces en el proceso: **Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de***

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

*nulidad, respetando los **principios de jerarquía de las normas y el de congruencia** (...)*"; asimismo, el artículo 366° de la norma antes referida prescribe: *"El que interpone apelación **debe fundamentarla, indicando el error de hecho o de derecho incurrido en la resolución, precisando la naturaleza del agravio y sustentando su pretensión impugnatoria**".*

- 6.2. Sobre las normas antes descritas, Telefónica del Perú denuncia que se habrían infringido las mismas debido a que la Sala de Mérito se pronunció sobre cuestiones distintas a los argumentos señalados en el recurso de apelación presentado por SUNAT; y, además porque no se limitó únicamente a analizar los presuntos vicios de motivación de la sentencia alegados por la impugnante.
- 6.3. Ahora bien, de la revisión de autos se advierte que frente a la disconformidad con lo resuelto en la sentencia de primera instancia, y bajo el amparo de lo previsto en el artículo 364° del Código Procesal Civil, la SUNAT interpuso recurso de apelación contra la misma y señaló entre sus argumentos que la resolución recurrida adolece de motivación y trasgrede el principio de congruencia procesal, debido a que la pretensión principal de la demanda era la nulidad de la RTF N° 13310-9-2010 por sustentar su decisión únicamente en los Informes de parte presentados por Telefónica del Perú y en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y no analizar los contratos celebrados por esta última, lo cual era necesario para subsumir o no las operaciones realizadas por Telefónica del Perú en el literal b) o c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- 6.4. Así también, expuso que el análisis de los contratos resultaba vital para determinar la naturaleza de las operaciones contenidas en los mismos y de las cuales parte la subsunción y calificación jurídica de dichas operaciones, lo cual sí fue efectuado por la SUNAT, pero que el Tribunal Fiscal decidió desconocer, empleando como único sustento de su decisión los informes presentados por Telefónica del Perú, esto es, atentando contra el debido proceso y la debida motivación por la evidente violación del artículo 9°

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

inciso b) de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que los mismo no se analizaron en el caso concreto, sino que simplemente se aplicó en base a criterios anteriores y a los propios informes de la empresa contribuyente, resolviendo que las operaciones en controversia eran servicios prestados por no domiciliados, pero no cesiones en uso de bienes intangibles plenamente gravadas con el Impuesto a la Renta de no domiciliados por los períodos de enero a diciembre de dos mil dos.

- 6.5. Aunado a ello, expuso que el análisis efectuado por la primera instancia, sobre los contratos involucrados en el presente caso, era superficial, pues no estimó los verbos rectores que contienen las propias citas extraídas de tales acuerdos contractuales y concluyó, contradictoriamente, por un lado, que en todos los casos se está ante la prestación de servicios no gravados y, por otro, describió al servicio como una función pasiva y nunca activa por parte del operador satelital, con lo cual se daba contrariamente la razón a la SUNAT; así, para el apelante resultaría evidente que no se ha efectuado un debido análisis de los acuerdos suscritos entre la empresa contribuyente con SATMEX, PanAmsat e INTELSAT a fin de definir la naturaleza de las operaciones, pues no se analiza la real naturaleza de la operación pese a que, de la propia redacción de los contratos, se aprecia que es de un alquiler, o que trata sobre la asignación de un intangible, tal como ha venido sosteniendo la SUNAT.
- 6.6. Por lo tanto, tenemos que en el caso de autos, la Sala Superior emitió pronunciamiento resolviendo lo enunciado expresamente por la SUNAT, la que no solo expuso en su recurso de apelación argumentos dirigidos a denunciar un vicio procesal en la sentencia de primera instancia, sino que también esbozó alegatos que abordaban la cuestión de fondo que se debatía en la presente causa, sobre la validez del pronunciamiento del Tribunal Fiscal en la RTF N° 13310-9-2010, que resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140007873, de fecha treinta de diciembre de dos mil ocho, en el extremo impugnado, relativo a las Resoluciones de

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

Multa Nos. 012-002-00109038 a 012-002-0010944 y 012-002-0010947 a 012-002-0010949, y que dejó sin efecto dichos valores.

- 6.7. Sin perjuicio de ello, con relación a la competencia del órgano revisor, se afirma: “... que la apelación devuelve al órgano de alzada la plenitud de la jurisdicción, teniendo éste igual condición que el inferior jerárquico en la medida que goza de los mismos derechos y asume obligaciones idénticas. Loutayf Ranea hace notar que: ‘...el tribunal ad quem debe ceñirse, sí, a los puntos objetados, pero dentro de ellos tiene amplias facultades, iguales a las que sobre la materia tenía el a quo’. (LOUTAYF, 1989, Tomo 1:74). Paolo D’Onofrio indica por su parte que ‘...la apelación es el remedio plenario, en el sentido de que el juez ad quem puede hacer todo lo que habría podido hacer el juez a quo para la recta decisión de la causa y por tanto, subsistir en todas las afirmaciones de hecho y de derecho del primer Juez y la decisión dado por él...’²¹.
- 6.8. Tomando en consideración lo expuesto, se advierte también que mediante escrito ampliatorio de fundamentación de la apelación, presentado con fecha diez de setiembre de dos mil quince²² (esto es antes de la emisión de la sentencia de fecha veintitrés de setiembre de dos mil quince), la SUNAT expresó argumentos a favor de su recurso de apelación y solicitó expresamente -punto 27 del escrito- que: “...la sentencia de primera instancia debe ser **REVOCADA** y reformándola se declare **FUNDADA** la demanda o, en su defecto, ser declarada **NULA**.”; reiterando tal pedido mediante escrito de fecha diecisiete de setiembre dos mil quince²³.
- 6.9. Ante tal situación, esta Sala Suprema advierte que la SUNAT no solo expresó su disconformidad sobre aspectos de forma y fondo mediante el escrito que contiene su recurso de apelación, sino que también los expuso en escritos ampliatorios previos a la emisión de la sentencia de segunda instancia; por todo ello, se infiere que la pretensión impugnatoria no solo era que se declare la nulidad de la sentencia apelada sino también que se

²¹. Alberto Hinostroza Minguez; Medios impugnatorios en el proceso civil; Gaceta Jurídica – 2002; pág.110-111.

²² Obrante a fojas 675 del expediente principal.

²³ Obrante a fojas 718 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

revoque el fallo que aprobaba; en consecuencia, en base a lo expuesto se evidencia cuál era la controversia que el órgano jurisdiccional debía resolver, la que versaba concretamente sobre la pretensión contenida en su escrito de demanda –por la cual solicitó se declare la nulidad de la RTF N° 13310-9-2010– y, dado que no se habrían valorado los contratos celebrados por Telefónica del Perú con las empresas no domiciliadas, el Tribunal Fiscal debía emitir una nueva resolución estimando estos documentos.

- 6.10. En ese sentido, estando a los argumentos expuestos por la SUNAT en su recurso de apelación, de cuyo contenido se evidencia el planteamiento de que el Tribunal Fiscal emita una nueva resolución al no haber valorado todos los elementos de juicio y que se modifique la decisión de primera instancia en tanto la misma tampoco había considerado los contratos suscritos, asunto que se reiteró en los referidos escritos ampliatorios, la Sala de Mérito examinó lo estipulado en los contratos suscritos entre Telefónica del Perú con SATMEX, PanAmSat e Intelsat, la normativa aplicable al caso y los argumentos expuestos por Telefónica del Perú en su contestación de demanda, y con ello determinó que existen suficientes elementos de juicio para emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto (tal y como lo refiere en su décimo sexto considerando); por lo que, en virtud a la potestad que ostenta como órgano revisor con amplias facultades para resolver la controversia, resolvió revocar la sentencia recurrida que declaró infundada la demanda y reformándola declaró fundada la misma en todos su extremos, ordenando que el Tribunal Fiscal expida nueva resolución, confirmando la validez de la Resolución de Intendencia N° 0150140007873 y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-001094 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-00 10949.
- 6.11. Por lo tanto, se advierte que la Sala de Mérito cumplió con resolver el recurso interpuesto luego de analizar debidamente los fundamentos expuestos por las partes en todo el proceso, así como, los medios probatorios aportados al mismo, habiendo expuesto las razones de hecho y

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

de derecho que sustentaron su decisión y señalado los motivos por los cuales emitió pronunciamiento sobre el fondo del asunto, motivando así debidamente su resolución, en concordancia con el numeral 6) del artículo 50° del Código Procesal Civil; en consecuencia, de lo señalado no se advierte una vulneración al inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, norma denunciada en el presente considerando.

6.12. Por consiguiente, habiendo esta Sala Suprema cumplido con analizar y fundamentar cada una de las infracciones denunciadas en el presente considerando, corresponde declarar infundado el recurso de casación interpuesto por Telefónica del Perú en este extremo.

SÉPTIMO: Infracción normativa referida a la vulneración del inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú; y, del inciso 6) del artículo 50° y el artículo 121° del Código Procesal Civil

7.1. El artículo 121° del Código Procesal Civil señala: *“(...) mediante la sentencia el Juez pone fin a la instancia o al proceso en definitiva, pronunciándose en decisión expresa, precisa y motivada sobre la cuestión controvertida declarando el derecho de las partes, o excepcionalmente sobre la validez de la relación procesal”*.

7.2. Telefónica del Perú sostiene que se habría producido una motivación aparente en la sentencia de vista, debido a que los fundamentos de la Sala de Mérito parecen una opinión personal y no un pronunciamiento basado en derecho; así también, refiere que la decisión adoptada se sustentó en el criterio contenido en la Sentencia Casatoria N° 1587-2008-LIMA para atribuirle a los contratos la condición de uso de bienes, cuando esa sentencia se refiere a prestación de servicios.

7.3. Ante ello debe señalarse –como quedó expuesto en los párrafos anteriores– que la Sala de Mérito cumplió con exponer los motivos de hecho y derecho por los cuales decidió revocar la sentencia de primera instancia, y

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

reformularla para declarar fundada la demanda, analizando para ello los medios probatorios que obran tanto a nivel administrativo como judicial, así como los argumentos de las partes, las actuaciones administrativas y judiciales, así como la normativa aplicable que consideró al caso, no advirtiéndose de la sentencia de vista que los jueces integrantes de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo hayan emitido una opinión personal del presente caso, muy por el contrario, han analizado los hechos y han aplicado la norma que consideraron aplicable.

- 7.4. Así también, debe mencionarse que en referencia a la citada Sentencia Casatoria N° 1587-2008-LIMA, la Sala de Mérito sostuvo de forma literal que “Dicha decisión del alto tribunal jurisdiccional resulta para el colegiado de suma importancia para determinar la naturaleza de este tipo de contratos como el presente, de los servicios de provisión del segmento espacial (...)”, de lo cual se aprecia que tuvo en consideración esta sentencia con la finalidad de entender la naturaleza de estos tipos de contratos (segmento espacial), pero en ningún momento basado en esa sentencia atribuye que el objeto de los contratos materia de análisis sea el de uso de bienes.
- 7.5. Por todo lo expuesto, se observa que la Sala de Mérito ha cumplido con motivar debidamente su decisión, pronunciándose de forma expresa, precisa y motivada sobre la cuestión controvertida declarando el derecho de las partes intervinientes en el presente caso, por lo que no se habría infringido el artículo 121° del Código Procesal Civil, el inciso 5) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú ni el inciso 6) del artículo 50° del Código Procesal Civil, referidos todos ellos a la debida motivación de las resoluciones judiciales. Por lo tanto, corresponde declarar infundado en este extremo el recurso de casación interpuesto por Telefónica del Perú.

OCTAVO: Infracciones de carácter material

Habiéndose declarado infundados los recursos de casación interpuestos por el Tribunal Fiscal en su totalidad y por Telefónica del Perú Sociedad Anónima

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Abierta, referidos a normas de carácter procesal, corresponde determinar si se ha incurrido en la infracción de normas de carácter material, por lo que, a fin de tener un total entendimiento del presente caso, **y determinar la validez de las resoluciones de multa impuestas por SUNAT con motivo de la configuración de la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, se analizará la naturaleza jurídica de la operación realizada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta con SATMEX, PanAmSat e Intelsat, para lo cual examinaremos los Informes de parte presentados por Telefónica del Perú, así como los contratos suscritos.

NOVENO: Sobre la naturaleza del uso de satélites de comunicaciones

- 9.1. En la actualidad, se utilizan los satélites artificiales en los sistemas de comunicaciones, así como en el monitoreo ambiental, vigilancia o pronóstico del clima y del tiempo, entre otros. Según la vigésimo tercera edición de la Real Academia de la Lengua Española, publicada en octubre de dos mil catorce, se define al satélite artificial “como el vehículo espacial, tripulado o no, que se coloca en órbita de la tierra o de otro astro, y que lleva aparatos apropiados para recoger información y transmitirla”; de lo que se desprende que un satélite artificial es usado con la finalidad de recibir las señales enviadas desde una estación terrestre y retransmitirla a otro satélite o de regreso a los receptores terrestres.
- 9.2. El sistema de comunicaciones mediante satélites consiste en la utilización de una infraestructura física a través de la cual se transporta la información desde un punto de origen hasta un punto de destino; y, con base en esa infraestructura se ofrecen a los usuarios los diversos servicios de telecomunicaciones.
- 9.3. En el Estudio sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones, realizado por la Facultad de Ciencias e Ingenierías de la Pontificia Universidad

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Católica del Perú²⁴, se señala que: “El segmento espacial es parte integrante de un sistema de telecomunicación por satélite. Dicho sistema es usado como medio para la prestación de servicios de telecomunicación, los cuales son prestados por proveedores satelitales. Intervienen en él las estaciones espaciales y las facilidades ubicadas en tierra que efectúan las funciones de seguimiento (...) Los satélites lanzados desde la tierra al espacio exterior, son objetos que orbitan la tierra y contienen dispositivos tecnológicos que les permiten funcionar como repetidores de comunicaciones entre puntos distantes situados en la tierra, irradiar señales de posicionamiento global, realizar mediciones terrestres y estudios geográficos, mediciones meteorológicas, realizar operaciones militares, espionaje, operaciones de búsqueda y rescate. Los usuarios de los servicios de los proveedores satelitales, **a los cuales se les proporciona el segmento espacial, coordinan con los primeros un conjunto específico de frecuencias, las que se utilizan para la transmisión y recepción de señales radioeléctricas entre el satélite y sus estaciones terrenas.** Esto obliga a 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. **Estos recursos, asociados a las estaciones terrenas, son los que se encargan de recibir y emitir las señales haciendo uso del espectro radioeléctrico de un determinado territorio (...)** Lo que implica que el proveedor del servicio satelital se limita a poner a disposición del usuario una determinada capacidad para que las señales de este último alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas que le apuntan (...). Para materializarse la transmisión de información por medio de satélites, es imprescindible la existencia de un enlace satelital. Dicho enlace satelital no es otra cosa **que un enlace radioeléctrico entre una estación terrena transmisora y una estación terrena receptora por medio de un satélite (...).** En el caso del segmento terrestre que puede ser administrado, el

²⁴ Obrante a folios 797 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

espectro radioeléctrico utilizado es, como ya se ha señalado, el espectro radioeléctrico nacional. Está definido por Ley como un recurso natural de dimensiones limitadas que forman parte del patrimonio de la nación. Su administración, asignación de frecuencias y control le corresponden al Ministerio de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción (...).

- 9.4. Asimismo, en 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 - ADEPSEP, con fecha noviembre de dos mil cuatro²⁵, se indica que: “El uso de los satélites en telecomunicaciones tiene como finalidad la prestación de servicios de telecomunicación. **A su vez, la prestación de dichos servicios requiere de la confluencia de un variado conjunto de actividades y recursos tangibles e intangibles** (...) En consecuencia, el sistema de satélite, en su conjunto, y entendido como una colección de recursos tangibles e intangibles, es el medio que permite la prestación de servicios de radiocomunicación por satélite (...). Por tanto, el satélite no realiza una actividad pasiva de simple cesión en uno de sus equipos, sino que presta un servicio tecnológicamente complejo (...). Los transpondedores transparentes reciben transmisiones desde la tierra, detectan y amplifican las señales contenidas en dichas transmisiones, las trasladan a otras frecuencias y las retransmiten a la Tierra (...). **Las frecuencias en términos corrientes, representan la cantidad de información que se puede transmitir a través del espectro radioeléctrico en la unidad de tiempo** (...). El uso de dichas frecuencias por parte del satélite constituye un elemento que le permite prestar su servicio (...).”

- 9.5. De igual manera, en el Informe N° 161-2003-MTC /03.01, elaborado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones²⁶, se señala: “Las

²⁵ Obrante a fojas 779 del expediente administrativo.

²⁶ Obrante a fojas 657 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

comunicaciones a través de satélites geoestacionarios, se utilizan en tierra, las cuales están conformadas por estaciones terrenas de los operadores de servicios de telecomunicaciones y los satélites de telecomunicaciones en sí. **La comunicación se inicia desde la estación terrena, que transmite una determinada frecuencia hacia el espacio, esta señal es recibida por el satélite y retransmitida hacia la tierra, donde a su vez es recibida por otra estación terrena.** Los satélites geoestacionarios están ubicados a 36 0000 kilómetros de la superficie de la tierra, en órbita sobre un plano ecuatorial, desde donde iluminan un área geográfica que puede cubrir hasta un tercio de la superficie terrestre y abarcar varios países según su huella o “footprint” (...).

- 9.6. De lo expuesto advertimos que el uso de satélites en telecomunicaciones tiene como finalidad llevar a cabo las comunicaciones en todos los puntos de la tierra. En los sistemas de telecomunicaciones en los cuales se utiliza a los satélites artificiales, el procedimiento se inicia desde la estación terrena que transmite una determinada frecuencia hacia el espacio, la cual es recepcionada por el satélite –el cual orbita la tierra– y retransmitida hacia la tierra, siendo a su vez recibida por otra estación terrena. Las frecuencias representan la cantidad de información que se puede transmitir a través del espectro radioeléctrico en la unidad de tiempo.
- 9.7. Así, corresponde mencionar que los satélites utilizados en las actividades de telecomunicación actúan como una especie de espejo reflector que retransmite los datos recibidos de una estación terrena a otra, formando un conjunto inseparable, siendo por tanto necesarios para el perfeccionamiento de las actividades de telecomunicaciones. Sin el uso del satélite las empresas de telefonía no podrían ampliar o mejorar los servicios de los usuarios finales respecto al uso de las redes de telecomunicaciones.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

- 9.8. Ahora bien, respecto al espectro radioeléctrico se debe entender como el medio por el cual se transmiten las frecuencias de ondas de radio electromagnéticas que permiten las telecomunicaciones (radio, televisión, Internet, telefonía móvil, televisión digital terrestre, etc.), el mismo que es administrado y regulado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, atendiendo a su naturaleza de recurso natural limitado.
- 9.9. En suma, al tratarse de un sistema de telecomunicaciones complejo e integrado, confluyen bienes tangibles e intangibles, tal y como lo refiere la Pontificia Universidad Católica del Perú en su informe de fecha noviembre de dos mil cuatro, encontrándose entre los bienes intangibles, por ejemplo el espectro radioeléctrico, los cuales permiten la prestación del servicio de telecomunicaciones; y, entre los bienes tangibles, por ejemplo las estaciones terrenas, siendo que de no existir los mismos, no se podría cumplir con el objetivo de este sistema, esto es el realizar la transmisión de información en diversos puntos de la tierra.
- 9.10. De otro lado, el Informe Técnico de la Universidad Nacional de Ingeniería señala en sus conclusiones que: “Para una comunicación satelital (enlace satelital), se requiere un enlace de subida y otro de bajada. El enlace de subida utiliza una frecuencia distinta y mayor que la frecuencia de bajada. (...) Los satélites geoestacionarios cuando prestan sus servicios a empresas domiciliadas en el Perú, para que ellos a su vez puedan operar y prestar los servicios de telefonía fija y acceso a Internet, hacen uso del espectro radioeléctrico (...)”.
- 9.11. En ese sentido, se puede afirmar 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.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

DÉCIMO: Respecto de los contratos suscritos entre Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y las empresas no domiciliadas dedicadas al servicio de satélites en telecomunicaciones

10.1. Considerando que Telefónica del Perú suscribió contratos con SATMEX, PanAmSat e Intelsat (empresas no domiciliadas dedicadas a la prestación de segmento espacial mediante el uso de satélites artificiales), se procederá a analizar el contenido de los mismos con la finalidad de entenderse qué operaciones fueron realizadas en el país.

10.2. Así tenemos que del **Contrato NUM. 457-I**, suscrito por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (conocido como “El Cliente” en este contrato) y SATMEX, se advierte que entre sus cláusulas se estableció: “(...) SATMEX proporcionará a “El Cliente” el servicio internacional de conducción de señales por satélite a través del Sistema de Satélites Mexicanos (...) “SATMEX” asignará a “El cliente” las frecuencias de acceso al satélite y sus parámetros de operación respectivos, con base en la documentación técnica y los cálculos de enlace previamente presentados por “El cliente” a SATMEX (...) **La(s) estación(es) terrena(s) a través de la(s) cual(es) se proporcione el servicio, deberán satisfacer las especificaciones y características técnicas establecidas por SATMEX para operar con el Sistema de Satélites Mexicanos;** (...) Las partes convienen en que cada una de ellas pagará los impuestos y derechos que se generen a su cargo, de acuerdo con los ordenamientos legales vigentes en su respectivo país. “El Cliente” se compromete a vigilar el estado de las estaciones terrenas y que éstas no produzcan interferencias a sus propias señales, a señales de otros clientes o a otros satélites (...) El segmento espacial a través del cual se proporcione el servicio se asignará con base en las portadoras de información y transmisión para velocidades integradas estandarizadas, por transpondedores completos o por fracciones de ancho de banda y/o

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

potencia de transpondedor, medidos en megahertz (MNz) y decibeles (Dbw), respectivamente (...)” (el énfasis es nuestro).

10.3. De igual manera, en las cláusulas del **Contrato N° 6851**, celebrado entre Telefónica del Perú y PanAmSat, se estableció que: “(...) PanAmSat proporcionará en cada reunión de servicio los Parámetros de Transmisión aplicables y/o las “Normas de Servicio” establecidas en el/los Anexo(s) de Servicio (...) **“El Cliente” pagará e indemnizará a PanAmSat por cualquier impuesto, cargo, gravamen, obligación, uso u otras tarifas (incluyendo sin ninguna restricción, impuestos al valor agregado, gastos de aportación al fondo de servicio universal, derechos de timbres, y otros gastos e impuestos similares, si los hubiere)** que pueden estar a nombre de PanAmSat (...) Los clientes cumplirán con las prácticas y procedimientos establecidos para la coordinación de la frecuencia y no utilizarán el servicio, o ninguna parte del mismo, de forma tal que podría, bajo prácticas de ingeniería estándares, dañar el repetidor de servicio o interferir con el uso o dañar cualquier parte del repetidor de servicio (...) **el cliente será responsable del suministro, instalación, operación, mantenimiento, y la obtención de todas las licencias y/o autorizaciones necesarias para todas las instalaciones y los equipos de la estación terrestre (“Instalaciones Proporcionadas por el Cliente”), para transmitir señales a, o recibir señales del Satélite (...)** PanAmSat lanza y opera sus satélites según la autorización de FCC. A menos que se especifique de otra manera en el Contrato de Servicio, PanAmSat ha recibido la autorización de FCC para lanzar y operar el Satélite correspondiente en la órbita geoestacionaria de la Ubicación Orbital Planificada correspondiente especificada en dicho Contrato de Servicio (...)” (el énfasis y subrayado es nuestro).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

10.4. Por último, a pesar de que la traducción del contrato celebrado entre Telefónica del Perú e Intelsat Global & Marketing²⁷ no obra de forma completa en el expediente administrativo, de las cláusulas traducidas al castellano se advierte que se pactó lo siguiente: “(...) El cliente podrá encargar nuevos servicios de alquiler después de la fecha del cierre con el consentimiento de la Sociedad, con la que habrá acordado las condiciones correspondientes. Salvo disposición contraria en el presente, la Parte II-A de ningún modo le otorga al Cliente el derecho a solicitar nuevos alquileres o efectuar, luego de la Fecha del Cierre, Reservas Garantizadas o con Derecho Preferente para nuevos alquileres sin el consentimiento de la Sociedad con la que habrá acordado las condiciones correspondientes. **Una vez que la sociedad apruebe el plan de transmisión y la estación terrena, el servicio podrá comenzar en la fecha de inicio aprobada por la sociedad. Se podrán usar estaciones terrenas de varias características, previa notificación y aprobación de la sociedad (...)**” (el énfasis es nuestro).

10.5. De lo expuesto en párrafos anteriores, se advierte que las empresas SATMEX, PanAmSat e Intelsat prestan el servicio de segmento espacial a Telefónica del Perú, para tal efecto emiten las frecuencias de acceso a sus respectivos satélites, así como sus parámetros de operación respectivos, a fin de que la empresa recurrente pueda recepcionarlas a través de su estación terrena, utilizando para ello el espectro radioeléctrico del país, esto es las frecuencias de ondas de radio electromagnéticas, sin las cuales no sería posible la transmisión de la información y por ende SATMEX, PanAmSat e Intelsat no podrían brindar el servicio de segmento espacial a Telefónica del Perú.

10.6. Así también, debe señalarse que se ha establecido la existencia de estación terrena –que implica las instalaciones, así como, los bienes

²⁷ Obrante a fojas 533 del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

necesarios para que cumpla su objeto— la cual permitirá la transmisión de las señales, así como la recepción de las mismas, con la finalidad de que estas sean transmitidas a los usuarios de los servicios de telecomunicaciones que brinda la empresa Telefónica del Perú en nuestro país.

10.7. Por lo tanto, de los informes presentados durante el procedimiento administrativo, así como de la revisión de los contratos suscritos, se colige que para llevarse 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 encuentran bajo responsabilidad de Telefónica del Perú para su mantenimiento, permisos y licencias necesarias para su funcionamiento, así como, del cumplimiento de los estándares que exijan las empresas con las que suscribió los contratos, pues de su adecuado manejo, dependerá la efectividad de las operaciones de telecomunicaciones.

10.8. Debiéndose agregar que al utilizarse la estación terrena ubicada en el país, así como, el espectro radioeléctrico nacional, respecto del cual el estado peruano es soberano en su aprovechamiento, la operación satelital no termina o concluye en el espacio exterior, sino que parte de ella se realiza en el territorio nacional, con la utilización de bienes en el país.

10.9. En ese sentido, habiéndose entendido la naturaleza de la operación de segmento espacial, así como las operaciones que se realizaron en el país (de acuerdo al contenido de los contratos suscritos), se procederá a analizar las infracciones relacionadas con las operaciones realizadas entre SATMEN, PanAmSat e INTELSAT con Telefónica del Perú.

**DÉCIMO PRIMERO: Causal normativa denunciada por Telefónica del Perú
Sociedad Anónima Abierta por infracción de los**

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

**incisos b) y c) del artículo 9° del Texto Único
Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**

11.1. El inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al presente caso en razón de temporalidad, señala: *“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, **bienes** o derechos - incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27 - situados físicamente o colocados o **utilizados económicamente en el país (...)**”* (el énfasis es nuestro).

Así también, el inciso c) del artículo antes referido establece: *“Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”*.

11.2. Sobre la vulneración del referido artículo, la casacionista alega que en la sentencia de vista se estableció que los servicios de capacidad satelital constituyen una cesión en uso de un bien intangible, utilizado económicamente en el Perú, y por ende, sus ingresos se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta, en aplicación de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, refiere que lo cierto es que, de acuerdo con los hechos acreditados en autos, los servicios de capacidad satelital son “servicios” prestados fuera del territorio nacional por operadores satelitales, por lo que resulta irrelevante para el Impuesto a la Renta el lugar de su utilización, siendo que el criterio de conexión para determinar si dichas rentas califican o no como renta de fuente peruana no es lo indicado en el inciso b), sino el inciso c) del artículo materia de análisis.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

- 11.3. En relación a la interpretación de la norma, el Tribunal Constitucional ha señalado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03088-2009-PA/TC que: **“Sólo a través de la interpretación se podrá aspirar, con la mayor expectativa de éxito, a encontrar la más definida voluntad de la norma jurídica o del mandato judicial para la solución del caso concreto**, a efectos de optimizar el valor justicia. Para el cumplimiento de esta noble finalidad, este Supremo Colegiado, teniendo como base la identidad estructural entre una norma jurídica (que contiene un mandato preceptivo compuesto de supuesto de hecho y consecuencia) y un mandato judicial (que contiene una regla de comportamiento - obligación de dar, hacer o no hacer), tiene a bien establecer la ineludible obligación del operador judicial, juez o sala superior encargado de ejecutar lo resuelto en el proceso judicial, **de valerse de los siguientes métodos de interpretación jurídica: el literal, el histórico y el finalista (ratio mandato)**, a efectos de evitar incurrir en futuras vulneraciones del derecho a que se respete una resolución que ha adquirido la calidad de cosa juzgada” (el énfasis es nuestro).
- 11.4. Respecto del **método de interpretación literal de la norma**, el Doctor Marcial Rubio Correa señala que: “(...) consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas **propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma**, salvo que los términos utilizados tengan algún significado jurídico específico y distinto del común, en cuyo caso habrá que averiguar cuál de los dos significados está utilizando la norma. Es decir, el método literal trabaja con la **gramática y el diccionario**”²⁸ (el énfasis es nuestro).

²⁸. MARCIAL RUBIO CORREA. El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Décima edición. 2009. Página 238.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

- 11.5. Así también, refiere del **método de la ratio legis**, que: “(...) otorga significados a partir de la precisión de la razón de ser de la norma. Esta razón de ser es distinta de la intención del legislador y de la ratio iuris, concepto de mayor abstracción. Es un método importante, reconocido y en verdadero ejercicio en nuestro medio jurídico”. A su vez señala que: “El Tribunal Constitucional, luego de sostener que la interpretación literal es insuficiente añade que el intérprete: ‘Requiere, por el contrario, de un esfuerzo de comprensión del contenido constitucionalmente protegido de cada uno de los derechos (...)’. **Este es un llamado del Tribunal comprender no solamente la literalidad de las normas que establecen los derechos, sino su contenido mismo, es decir, el sentido de lo que el derecho establecido protege:** su razón de ser para la protección de la persona²⁹” (el énfasis es nuestro).
- 11.6. En ese contexto normativo, de una interpretación literal del inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervienen en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos que se ubiquen físicamente en el país, o que en su caso, se hayan utilizado económicamente en el mismo, debiéndose entender por utilización económica en este caso al uso de los capitales, bienes o derechos para realizar una actividad económica pasible de generar riqueza en el país.
- 11.7. De igual manera, previo a la aplicación del método de la ratio legis en la interpretación del artículo citado, debe acotarse al artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala:

²⁹. MARCIAL RUBIO CORREA. El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Décima edición. 2009. Página 240 y 241.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

*“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. **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**”*,

Así, de su contenido se entiende que los no domiciliados no tributan sobre renta de fuente mundial, esto es de una fuente ubicada fuera del territorio nacional, sino solamente sobre la renta de fuente peruana, la cual, según el inciso b) del artículo 9° de la norma referida, “(...) **se considera rentas de fuente peruana**: 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 (...)**”.

- 11.8. En consecuencia, se infiere que estarán sujetas al Impuesto a la Renta la totalidad de las rentas gravadas que alcancen los contribuyentes que, conforme a las disposiciones del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaerá solo sobre sus rentas gravadas de fuente peruana.
- 11.9. Ahora bien, en cuanto al sentido teleológico o de finalidad de la norma analizada, se entiende que este radica en gravar con el Impuesto a la Renta todo ingreso que perciban los no domiciliados producto de capitales, bienes o derechos que se encuentren dentro del territorio del país, o que hayan sido utilizados económicamente en el mismo, esto es que haya servido para realizar una actividad económica en el país;

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

debiendo entenderse que dentro del concepto de bienes se considera los tangibles como los intangibles.

- 11.10. En el presente caso, nos encontramos ante la operación de segmento espacial en el cual las empresas SATMEX, PanAmSat e INTELSAT, empresas no domiciliadas, emitieron las frecuencias de acceso al satélite y sus parámetros de operación respectivos a Telefónica del Perú, a fin de que esta pueda recepcionarlas a través de su estación terrena, utilizando para ello el espectro radioeléctrico.
- 11.11. Siendo que, para llevar a cabo la operación de segmento satelital, se utiliza el espectro radioeléctrico nacional, así como la estación terrena ubicada en el país, a fin de poder enviar y recibir la información del satélite, y retransmitirla a diversos puntos de la tierra, permitiendo que con su utilización se efectúe el proceso de telecomunicación a través del uso de satélites artificiales, entre Telefónica del Perú y las empresas SATMEX, PanAmSat e INTELSAT, por los cuales Telefónica del Perú realizó el pago correspondiente a estas empresas no domiciliadas, según se advierte de los propios contratos, por la operación de capacidad satelital.
- 11.12. En consecuencia, se advierte 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 Telefónica del Perú con las empresas no domiciliadas, entendiéndose por actividad económica en el presente caso al servicio de capacidad satelital recibido por la empresa recurrente, en consecuencia el pago realizado por Telefónica del Perú a SATMEX, PanAmSat e INTELSAT por concepto de la operación de capacidad satelital constituye renta de fuente peruana.
- 11.13. En conclusión, al tratarse de empresas no domiciliadas, esto es SATMEX, PanAmSat e INTELSAT, y al haber generado renta de fuente

**SENTENCIA
CASACIÓN N°474-2016
LIMA**

peruana, correspondía que estas pagaran el impuesto a la renta respecto del ingreso generado por las operaciones de capacidad satelital realizadas a Telefónica del Perú, ello de conformidad con el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

11.14. De otro lado, en relación con la trasgresión del inciso c) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta a que se refiere la casacionista, debe precisarse que no correspondía su aplicación en el caso, en tanto no se advierte que se haya producido un trabajo personal o actividad civil, comercial o de cualquier índole por parte de las empresas no domiciliadas a Telefónica del Perú que implique la generación de renta de fuente peruana por esas actividades.

11.15. Por lo tanto, corresponde que Telefónica del Perú, en su calidad de agente de retención, retenga el respectivo Impuesto a la Renta al haberse generado renta de fuente peruana de un no domiciliado, respecto de los pagos que realizaron por las operaciones de capacidad satelital.

11.16. Así, ante la omisión en la retención del Impuesto a la Renta por parte de Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta en su calidad de agente de retención, se configuró la infracción establecida en el inciso 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual prescribe: “Constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: **No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley**, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos” (el énfasis es nuestro).

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

11.17. Por lo tanto, la infracción denunciada por Telefónica del Perú no corresponde ser amparada, debiendo declarar infundado el recurso de casación interpuesto, en este extremo.

DÉCIMO SEGUNDO: Infracción normativa denunciada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta referida a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de los numerales 2.9) y 3) del artículo V y numeral 2) del artículo VI del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; así como del artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT)

12.1. La Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99- EF, aplicable en razón de temporalidad al presente caso, señala: “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”.

12.2. Asimismo, el numeral 2.9 del artículo V de la Ley N° 27444 establece que: “Son fuentes del procedimiento administrativo: Los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor, debidamente difundidas”; en tanto, el numeral 3) de la referida norma señala: “Las fuentes señaladas en los numerales 2.7, 2.8, 2.9 y 2.10 sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refieren”. Por

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

su parte, el numeral 2) del artículo VI de la norma señalada estipula: “Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados”.

- 12.3. De otro lado, el artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT), aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, señala: “La Intendencia Nacional Jurídica es un órgano directamente dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, y se encarga de asesorar en asuntos de carácter jurídico a la Alta Dirección. Asimismo, se encarga de elaborar proyectos de normas legales que debe emitir la Institución, así como de emitir opinión respecto de otros proyectos de normas legales cuando ésta le sea requerida. Además, se encarga de interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias y aduaneras para su aplicación por los órganos internos de la Institución”.
- 12.4. Sobre las normas antes descritas, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta denuncia que se habrían infringido las mismas, debido a que la Sala Superior omitió el carácter interpretativo del **Informe de la Intendencia Nacional Jurídica N° 135-2009-SUNAT**, el cual refiere que las rentas obtenidas por la prestación de servicios de capacidad satelital no están gravadas con el Impuesto a la Renta, el mismo que sería vinculante para todos los órganos de la SUNAT y que resulta aplicable de forma retroactiva a la presente controversia por tratarse de la modificación de un criterio favorable para Telefónica del Perú.
- 12.5. Al respecto, debe señalarse que si bien la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria por medio de la absolución de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

consultas u otros mecanismos puede establecer criterios interpretativos de las normas, esto no quiere decir que los órganos jurisdiccionales, al momento de resolver una causa, deban aplicar el criterio emitido por la entidad administrativa, pues estos no resultan vinculantes para los órganos jurisdiccionales de la República, así como tampoco constituyen fuente del derecho tributario, de conformidad con la Norma III del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, el cual señala: “Son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica. Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente”.

- 12.6. Así también, debe precisarse que en el informe al que hace referencia la empresa recurrente, **Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000**, el cual absuelve una consulta referida a compañías no domiciliadas en el país que brindan servicios de acceso satelital en el espacio exterior y que arriendan cable submarino a favor de empresas de telecomunicaciones que operan en el territorio nacional, se analizaron el artículo 10° del Decreto Supremo N° 022-2005-MTC, el artículo 6° y el inciso e) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta –mas no el inciso b) del referido artículo (norma aplicable en el presente caso)–, y se concluyó que no calificaban como rentas de fuente peruana las retribuciones obtenidas por los operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados en el país por la provisión del servicio

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

de capacidad satelital a empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el Perú; siendo dicho informe emitido con fecha veintiuno de julio de dos mil nueve por la Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

- 12.7. En atención a ello, debe precisarse que si bien las entidades administrativas se encuentran facultadas para emitir criterios interpretativos de las normas a aplicarse en los casos que resuelvan, o con motivo de la formulación de consultas por parte de los administrados, también se encuentran facultadas para modificar sus criterios, sea con motivo de una modificación a la norma, por pronunciamientos repetitivos de los órganos jurisdiccionales, o por que se realice una mayor revisión y análisis de la norma.
- 12.8. Así, en el presente caso, las resoluciones de determinación, así como las resoluciones de multa emitidas por Telefónica del Perú por haber omitido retener el Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente a las empresas no domiciliadas, fueron emitidas con fecha veintidós de diciembre de dos mil seis³⁰, esto es con anterioridad a la emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000.
- 12.9. De lo cual se entiende que la SUNAT, antes del año dos mil nueve, se regía bajo el criterio de que las operaciones celebradas entre las empresas domiciliadas y las no domiciliadas, en las cuales se haya brindado los servicios de acceso satelital, constituían renta de fuente peruana, y en consecuencia debían pagar el correspondiente Impuesto a la Renta; sin embargo, a partir de dicha fecha cambió su criterio para los supuestos que se produjeran con posterioridad a la emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000.

³⁰ Según se advierte de las propias resoluciones que obran a folios novecientos sesenta y uno a novecientos noventa y nueve del expediente administrativo.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

12.10. En ese sentido, se colige que si bien la SUNAT, en su calidad de entidad pública, ostenta la facultad de emitir criterios interpretativos (en aplicación de los artículos 2.9 y 3 del artículo V y del numeral 2) del artículo VI de la Ley de Procedimiento Administrativo General, así como del artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM), no obstante la aplicación del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000 –que establece un criterio sobre la controversia que se desarrolla en el presente proceso– no resultaba vinculante a la Administración Tributaria ni a los órganos jurisdiccionales, ya que este fue emitido con posterioridad a la emisión de las referidas resoluciones de determinación, así como de las resoluciones de multa.

12.11. Por lo tanto, en atención a lo expuesto en los párrafos anteriores, no se advierte una vulneración a la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de los numerales 2.9) y 3) del artículo V y numeral 2) del artículo VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444; así como del artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, en consecuencia corresponde declarar infundado el recurso de casación, respecto de este extremo.

VI. DECISIÓN:

Por tales fundamentos, con lo expuesto por el Dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y en aplicación del artículo 397° del Código Procesal Civil: **Declararon INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por: i) **La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal** y ii) **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**; en consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista, de fecha veintitrés de septiembre de dos mil quince, que revocó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda, y reformándola declaró fundada la misma;

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

MANDARON se publique la presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano”; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT contra el Tribunal Fiscal y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, sobre nulidad de resolución administrativa; y los devolvieron. Interviniendo como **Juez Supremo Ponente: Cartolin Pastor**.

S.S.

VINATEA MEDINA

ARIAS LAZARTE

YAYA ZUMAETA

CARTOLIN PASTOR

Slac/Rrrr

EL VOTO EN MINORÍA DEL SEÑOR JUEZ SUPREMO BUSTAMANTE ZEGARRA ES COMO SE DETALLA A CONTINUACIÓN:

I. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Se trata de los recursos de casación interpuestos por **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta (en adelante, Telefónica)**, con fecha diecinueve de octubre de dos mil quince, obrante a fojas setecientos setenta y ocho; y la **Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, con fecha diecinueve de octubre de dos mil quince, obrante a fojas ochocientos siete; contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veintisiete, de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

fecha veintitrés de septiembre de dos mil quince, obrante a fojas setecientos veintiséis, que **revocó** la sentencia contenida en la resolución número trece, de fecha diez de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas quinientos tres, que declaró infundada la demanda, y **reformándola** la declaró **fundada**; en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contra el Tribunal Fiscal y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, sobre nulidad de resolución administrativa.

II. CAUSALES POR LAS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO DE CASACIÓN:

- A)** Mediante Resolución Suprema de fecha diez de noviembre de dos mil dieciséis, corriente a fojas ciento setenta y siete del cuaderno de casación formado en la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, se declaró **PROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por la **Procuraduría Pública a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, por la siguiente causal:

Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado; señalando que la Sala Superior ha incurrido en motivación aparente en tanto sustentó su fallo únicamente en los contratos celebrados por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta con sus diversos proveedores, así como en la Jurisprudencia Casatoria N° 1587-2008-Lima, sin tomar en consideración que se debían analizar y considerar, además, los informes y estudios elaborados sobre el Uso y Naturaleza de Servicios Prestados por Satélites de Telecomunicaciones por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina y por la Pontificia Universidad Católica del Perú – PUCP. Sostiene que del contenido y lectura de ambos informes se puede concluir que las actividades satelitales constituyen servicios de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

radiocomunicación tecnológicamente complejos que se llevan a cabo en el espacio exterior, no pudiendo confundirse con los equipos y/o frecuencia que el satélite utiliza para brindar tales servicios. Por lo que concluye que se está frente a una sentencia que contiene una indebida motivación y que vulnera el principio de legalidad, así como el derecho a la debida motivación de las resoluciones.

- B)** Mediante Resolución Suprema de fecha diez de noviembre de dos mil dieciséis, corriente a fojas ciento ochenta y uno del cuaderno de casación, se declaró **PROCEDENTE** el recurso de casación interpuesto por **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, por las siguientes causales:

- 1) Infracción normativa del artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 50 inciso 6, y 366 del Código Procesal Civil;** manifestando que se han infringido las normas invocadas al haberse pronunciado la Sala Superior sobre cuestiones distintas (incongruencia *extra petita*) a las planteadas por Sunat, vulnerando de esa forma el debido proceso, el principio de congruencia y principio "*tantum devolutum, quantum appellatum*"; al respecto, refiere que Sunat en su recurso de apelación sustentó la nulidad de la sentencia de primera instancia por supuestos vicios de motivación, pero en ningún momento sostuvo su revocatoria. Señala que el artículo 366° del Código Procesal Civil exige que el recurso de apelación sea fundamentado, precisándose los errores y/o vicios en que incurre la resolución impugnada, así como los agravios que origina para que justamente el órgano superior haga un examen de los mismos al resolver dicho recurso, siendo que la apelación enmarca los límites del pronunciamiento de segundo grado, lo cual se encuentra estrechamente vinculado con el principio de congruencia, debiendo existir una correspondencia entre lo pedido y lo recibido. Por lo que, según refiere, la Sala Superior no respetó dicho principio, ya que no se limitó a analizar únicamente los

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

presuntos vicios de motivación de la sentencia alegados por la Sunat para su anulación.

- 2) Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 50 inciso 6, y 121 del Código Procesal Civil;** señalando que la resolución recurrida infringe las normas invocadas referidas al deber de motivación de las decisiones judiciales, toda vez que su motivación es aparente en la medida que sus fundamentos parecen una opinión personal y no un pronunciamiento basado en derecho. Señala que una muestra de ello es que, sobre la base de una transcripción parcial del sexto considerando de la Sentencia Casatoria N° 1587-2008-Lima, la Sala Superior dice sustentar su fallo en lo resuelto por la Corte Suprema en relación a “la real naturaleza jurídica de las señales radioeléctricas” para atribuirle a los contratos de capacidad satelital la condición de cesión de uso de bienes intangibles, cuando lo cierto es que esa Ejecutoria Suprema, si es leída en su integridad, sostiene todo lo contrario a lo que la Sala Superior esgrime respecto a aquellos contratos, al reconocer que estos tienen la calidad de servicios prestados en el espacio exterior.
- 3) Infracción normativa de los incisos b) y c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta;** indicando que la resolución recurrida infringe lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al aplicarlo indebidamente a un supuesto de prestación de servicios ejecutados fuera del territorio peruano, que de ningún modo constituye una cesión en uso de bienes intangibles; e inaplica lo dispuesto en el inciso c) de la citada norma tributaria al caso de autos. Señala que ello se debe a que la sentencia de vista sostiene que los servicios de capacidad satelital constituirían una cesión en uso de bien intangible utilizado económicamente en el Perú, y por ende, sus ingresos se encontrarían gravados con el Impuesto a la Renta, en aplicación de lo dispuesto en el

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, refiere que de acuerdo a los hechos acreditados en autos y definidos en ambas instancias en base a los medios probatorios actuados, tanto en sede administrativa como judicial, los servicios de capacidad satelital son “servicios” prestados fuera del territorio nacional por operadores satelitales, siendo irrelevante para el Impuesto a la Renta el lugar de su utilización.

4) Infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario; los artículos V numerales 2.9 y 3, y VI numeral 2 del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; así como el artículo 144 del Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT); manifestando que la resolución recurrida infringe las normas invocadas debido a que se ha obviado el carácter interpretativo del Informe de la Intendencia Nacional Jurídica de la Sunat N° 135-2009-SUNAT, en torno a que las rentas obtenidas por la prestación de servicios de capacidad satelital no están gravadas con el Impuesto a la Renta, el mismo que, además de ser vinculante para todos los órganos de la Sunat (incluyendo a su Procurador Público), resulta aplicable en forma retroactiva a la presente controversia por tratarse de la modificación de un criterio favorable para Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta. Asimismo, señala que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por el referido código u otras normas tributarias, son aplicables normas distintas a las tributarias que no se opongan ni las desnaturalicen, entre las cuales se encuentran los numerales 2.9 y 3 del artículo V y el numeral 2 del artículo VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los cuales establecen, por un lado, que los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas para absolver consultas sobre interpretación de normas administrativas (como es el caso del Informe de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

N° 135-2009-SUNAT), sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refiere, y del otro, que los criterios interpretativos establecidos por las entidades pueden ser modificados, resultando aplicables a situaciones anteriores cuando sea más favorable a los administrados. Así también, señala que la Sala Superior omitió lo dispuesto en el artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, que establece que la Intendencia Nacional Jurídica se encarga de interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias con carácter vinculante a los órganos de la institución.

III. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

La Fiscalía Suprema mediante Dictamen N° 855-2017-M P-FN-FSTCA, obrante a fojas doscientos siete del cuaderno de casación, opina que se declaren *fundados* los recursos de casación interpuestos contra la sentencia de vista del veintitrés de septiembre de dos mil quince, por tanto, se case la sentencia de vista por las causales indicadas en los acápites b) y c) del dicho dictamen; y, actuando en sede de instancia, se confirme la sentencia de primera instancia que declaró Infundada la demanda interpuesta por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, sobre impugnación de resolución administrativa.

IV. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Antecedentes del caso:

Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

1.1. De lo actuado en la vía administrativa, se aprecia lo siguiente:

- 1) Mediante **Carta de Presentación N° 050011173870-01 SUNAT**³¹, la Gerencia de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondiente a los periodos tributarios de enero de dos mil dos a diciembre de dos mil tres.

- 2) Como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria emitió contra Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta los siguientes valores:

Valor	Número del Valor	Tributo	Período	Monto	Folio
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011411</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>01-2002</i>	<i>S/. 150 994</i>	<i>961</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011412</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>02-2002</i>	<i>S/. 3, 901 911</i>	<i>962</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011413</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>03-2002</i>	<i>S/. 321 865</i>	<i>963</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011414</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>04-2002</i>	<i>S/. 154 110</i>	<i>964</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011415</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>05-2002</i>	<i>S/. 3 892 348</i>	<i>965</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011416</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>06-2002</i>	<i>S/. 77 932</i>	<i>966</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011417</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>07-2002</i>	<i>S/. 134 434</i>	<i>967</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011418</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>08-2002</i>	<i>S/. 6 175</i>	<i>968</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011419</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>09-2002</i>	<i>S/. 3 356 858</i>	<i>969</i>

³¹Obrante a fojas 307 del expediente administrativo.

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

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011420</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>10-2002</i>	<i>S/. 268 987</i>	<i>970</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011421</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>11-2002</i>	<i>S/. 3 070 912</i>	<i>971</i>
<i>Resolución de Determinación</i>	<i>012-003-0011422</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>12-2002</i>	<i>S/ 644 640</i>	<i>987</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010938</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>01-2002</i>	<i>S/. 45 319</i>	<i>988</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010939</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>02-2002</i>	<i>S/. 1 717 118</i>	<i>989</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010940</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>03-2002</i>	<i>S/. 95 605</i>	<i>990</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010941</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>04-2002</i>	<i>S/. 46 254</i>	<i>991</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010942</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>05-2002</i>	<i>S/. 1 168 265</i>	<i>992</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010943</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>06-2002</i>	<i>S/. 23 390</i>	<i>993</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010944</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>07-2002</i>	<i>S/. 40 350</i>	<i>994</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010945</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>08-2002</i>	<i>S/. 1 854</i>	<i>995</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010946</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>09-2002</i>	<i>S/. 1 007 572</i>	<i>996</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010947</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>10-2002</i>	<i>S/. 80 739</i>	<i>997</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010948</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>11-2002</i>	<i>S/. 921 760</i>	<i>998</i>
<i>Resolución de Multa</i>	<i>012-002-0010949</i>	<i>RTA 9RT</i>	<i>12-2002</i>	<i>S/. 193 479</i>	<i>999</i>

- 3) Las Resoluciones de Determinación antes referidas fueron emitidas por: “Retenciones no efectuadas a personas jurídicas no Dom. que prestan servi. satelitales”, en tanto las Resoluciones de Multa por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

- 4) Ante ello, con fecha veinticuatro de enero de dos mil siete, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de reclamación³² contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-001141 1 al 012-003-0011422 y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 al 012-002-0010949, el cual fue resuelto por la **Resolución de Intendencia N° 0150140007873**³³, de fecha treinta de diciembre de dos mil ocho, siendo complementado con el Informe N° 001-2008-SUNAT-2H33 00-SMP³⁴, que es parte integrante de la citada resolución, habiéndose declarado fundada en parte la reclamación interpuesta, disponiendo modificar y proseguir con la cobranza de las Resoluciones de Multa N° 012-002 -0010938 a N° 012-002-001044 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-001094 9, y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 012-003 -0011411 a N° 012-003-0011422 y las Resoluciones de Multa N° 012-002- 0010945 y N° 012-002-0010946.
- 5) Ante ello, con fecha diecisiete de febrero de dos mil nueve, Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta interpuso recurso de apelación³⁵ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007873, el cual fue resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la **Resolución N° 13310-9-2010**³⁶, de fecha veintisiete de octubre de dos mil diez, en la cual se resolvió revocarla, dejando sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012 -002-0010938 a N° 012-002-0010944 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-0 010949.

1.2. De lo actuado en sede judicial.

- 1.2.1. Demanda:** La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat interpuso **demanda de acción contencioso administrativa** con fecha catorce de marzo de dos mil once, obrante a fojas trece, solicitando, como *pretensión principal*, que se **declare la nulidad de la Resolución**

³²Obrante a fojas 913 del expediente administrativo.

³³Obrante a fojas 1105 del expediente administrativo.

³⁴Obrante a fojas 1104-vuelta del expediente administrativo.

³⁵Obrante a fojas 1231 del expediente administrativo.

³⁶Obrante a fojas 1298 del expediente administrativo.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010 del veintisiete de octubre de dos mil diez, que revocó la Resolución de Intendencia N° 01501400 07873 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N°012-002-0010944 y N°012-002-0010947 a N°012-002-0 010949, dejándolas sin efecto; y, como *pretensión accesoría*, que una vez acogida la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal se le ordene que cumpla con emitir nueva resolución confirmando la resolución de intendencia y declarando la validez de las resoluciones de multa.

La parte demandante sustentó su pretensión en lo siguiente: **a)** la Resolución del Tribunal Fiscal materia de impugnación no se encuentra arreglada a derecho en tanto ha contravenido lo dispuesto en el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, toda vez que no ha considerado que los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas operadoras de satélite constituyen renta de fuente peruana, siendo así, al no haberse efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de cargo del no domiciliado, se encuentra incurso en la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF; **b)** los ingresos obtenidos por las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite califican como rentas de fuente peruana, dado que se generaron a partir de la utilización económica en el país de los recursos cedidos por ellas (el segmento espacial); **c)** el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta indica que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en operaciones, así como del lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considerarán rentas de fuente peruana a las producidas por bienes o derechos siempre y cuando estos estén físicamente ubicados en el país o sean utilizados económicamente en el país, con ello, los ingresos obtenidos por las empresas operadoras de un satélite califican como renta de fuente peruana, en tanto utilizaron en el país el segmento espacial cedido por ellas.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

1.2.2. Contestación de la demanda:

1.2.2.1. El Procurador Público a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito de fecha catorce de setiembre de dos mil doce, obrante a fojas treinta y tres, solicitó que la demanda sea declarada infundada, porque en atención a los estudios efectuados por la SETA y la PUCP, la retribución obtenida por el sujeto no domiciliado no puede ser considerada como proveniente de capitales, bienes o derechos situados o colocados físicamente o utilizados económicamente en el Perú, por lo que no se encontraría dentro del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, con ello la contribuyente no se encontraba obligada a retener el Impuesto a la Renta por los periodos señalados, siendo así, no se configuró el supuesto de infracción contenido en el numeral 13 del artículo 177 del TUO del Código Tributario.

1.2.2.2. Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, mediante escrito de fecha dieciocho de setiembre de dos mil doce, obrante a fojas doscientos cuarenta y tres, también solicitó que la demanda sea declarada infundada porque la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales ha modificado su criterio y recientemente ha concluido que no corresponde la aplicación del Impuesto a la Renta respecto al caso de los servicios satelitales habiendo quedado acreditado mediante los informes técnicos presentados durante el procedimiento administrativo, así como lo indicado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones que las actividades del operador satelital a favor de las empresas de telecomunicaciones constituyen verdaderas prestaciones de hacer, puesto que el operador tiene la función y responsabilidad de que las señales radioeléctricas remitidas por las empresas de telecomunicaciones sean recibidas por el satélite y

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

sean procesadas y retransmitidas a las estaciones terrenas receptoras. Asimismo, señaló que la relación contractual entre la empresa prestadora de servicio satelital y telefónica responde a una cesión de uso de satélites desde sus estaciones terrenas; por lo que los pagos efectuados no constituyen renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta.

1.2.3. Sentencia de primera instancia: emitida por el Vigésimo Segundo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha diez de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas quinientos cinco, que declaró *infundada* la demanda. Sostuvo el Juzgado -entre otros aspectos- que del “Estudio sobre Uso y Naturaleza de Servicios Prestados por Satélites de Telecomunicaciones”, elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina - ASETA, del “Estudio complementario sobre el Uso de Satélites en Telecomunicaciones”, elaborado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), y del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B 0000³⁷, elaborado por la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT, se advirtió que la prestación otorgada por los operadores de satélites no puede entenderse como parcial ni totalmente ejecutada en el Perú, por lo que no califica como renta de fuente peruana. Asimismo, expuso que se debe entender que la retribución percibida por el sujeto no domiciliado no responde a una cesión de bienes (tangibles o intangibles), ni es producto de bienes ubicados físicamente en el país, sino que se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera del territorio nacional. Señaló que dicho servicio consiste en permitir al usuario (en este caso Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta) que sus señales alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas correspondientes. Así, concluyó que el ingreso percibido por este sujeto no domiciliado no responde a lo

³⁷Obrante a fojas 334 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

establecido en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto los servicios no se desarrollaron en el territorio nacional, por lo que la empresa codemandada no se encontraba obligada a efectuar las retenciones al Impuesto a la Renta por los servicios recibidos de entidades no domiciliadas, no habiendo incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13) del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

1.2.4. Sentencia de Vista: emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha veintitrés de septiembre de dos mil quince, obrante a fojas setecientos veintiséis, que **revocó** la sentencia apelada que declaró infundada la demanda, y reformándola la declara **fundada**. Sostuvo la Sala Superior -entre otros aspectos- que de las cláusulas de los contratos que se analizan en la referida resolución, se puede afirmar que las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite ponen a disposición de manera exclusiva de Telefónica recursos de órbita –bandas o frecuencia que forman parte del espectro radioeléctrico– a cambio de una prestación económica, bajo una serie de condiciones para su funcionamiento, como las estaciones terrenas, una transmisora y otra receptora, haciendo un conjunto indisoluble. De esa manera, indicó que los contratos realizados entre Telefónica y sus proveedores de sistema satelital, denominados como contratos de cesión del “segmento espacial”, no son otra cosa que la prestación de un servicio consistente en el procesamiento de las señales radioeléctricas, (bandas y frecuencias) que realiza el transpondedor (recepción, modulación, amplificación, conversión y transmisión de señales de telecomunicaciones), con el objeto de efectuar transmisiones vía satélite de las señales de telecomunicaciones para la prestación de servicios de telecomunicaciones en el Perú. Lo que demuestra, según refiere, que convinieron los servicios de provisión de la capacidad satelital, es decir, una entrega temporal de un bien intangible (capacidad espacial) para ser utilizada en el país. En ese sentido,

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

concluyó que las rentas provenientes de la provisión de “capacidad satelital” se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, al calificar como rentas de fuente peruana, en la medida que esta provisión (bien intangible conformado por ondas, frecuencias) se utiliza económicamente en el Perú, por lo que correspondía que se efectuara la retención del referido impuesto.

SEGUNDO.- Consideraciones previas del recurso de casación:

- 2.1.** 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 bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

- 2.2.** En el presente caso, corresponde emitir pronunciamiento en relación a las causales del recurso de casación formulado por 1) La Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, cuya procedencia se ha declarado sobre: **Infracción normativa del artículo 139 inciso 5 de la Constitución Política del Estado**; y, 2) Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta, cuya procedencia se ha declarado sobre: a) **Infracción Normativa del artículo 139, inciso 3 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 50, inciso 6 y 366 del Código Procesal Civil**; b) **infracción normativa del artículo 139, inciso 5 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 50, inciso 6, y 121 del Código Procesal Civil**; c) **infracción normativa de los incisos b) y c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta**; e, d) **infracción normativa de la Norma IX del Título**

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Preliminar del Código Tributario, los artículos V numerales 2.9 y 3, y VI numeral 2 del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y el artículo 144 del Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT).

- 2.3.** En ese sentido, atendiendo a que se han denunciado infracciones a normas procesales y materiales, es importante anotar que la labor casatoria de la Sala Suprema, como se tiene dicho, se orienta al control de derecho y no de hechos, examinando si las normas cuya infracción se denuncian han sido aplicadas e identificando cuál es la interpretación acogida; finalmente; en el considerando siguiente se procederá a la interpretación de las normas legales para determinar si se han producido o no las infracciones que se denuncian, en la sentencia de vista recurrida en casación.
- 2.4.** Por tanto, dada la naturaleza y efectos del error *in procedendo*, se emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre estas causales denunciadas, pues resulta evidente que de estimarse la misma, carecería de objeto pronunciarse sobre las demás, al encontrarse perjudicada la validez de los actos procesales; caso contrario, de no ser estimada, recién correspondería emitir pronunciamiento sobre las siguientes.

TERCERO.- De las infracciones normativas procesales del artículo 139 incisos 3 y 5 de la Constitución Política del Perú, así como de los artículos 50 inciso 6, 121 y 366 del Código Procesal Civil.

- 3.1.** Corresponde señalar en primer término que existirá infracción normativa de los incisos 3 y 5 del artículo 139³⁸ de la Constitución Política del

³⁸Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

(...)

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Estado, cuando en el desarrollo del proceso no se haya respetado el derecho de las partes, se hayan obviado o alterado actos de procedimientos, la tutela jurisdiccional no haya sido efectiva, el órgano jurisdiccional haya dejado de motivar sus decisiones o lo hubiese hecho de forma incoherente en clara transgresión de la normatividad vigente y de los principios procesales.

3.2. Es así que el derecho a un debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva reconocidos también como principios de la función jurisdiccional en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantizan al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia dentro de los estándares mínimos que su naturaleza impone. Así, mientras la tutela judicial efectiva supone tanto el derecho al acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir, una concepción genérica que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder – deber de la jurisdicción; el derecho al debido proceso, en cambio, significa la observancia de los principios y las reglas esenciales exigibles dentro del proceso, entre ellas, el de motivación de las resoluciones judiciales.

3.3. Asimismo, se debe señalar que el principio procesal de la motivación de las resoluciones judiciales, el cual se halla consagrado en el inciso 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, tiene como finalidad principal permitir el acceso de los justiciables al razonamiento lógico jurídico empleado por las instancias de mérito para justificar sus decisiones jurisdiccionales, y de esa forma puedan ejercer adecuadamente su derecho de defensa, cuestionando, de ser el caso, el contenido y la decisión asumida. Esta motivación escrita de las

juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

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.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50³⁹ inciso 6, y 122⁴⁰ inciso 3 del Código Procesal Civil, así como el artículo 12⁴¹ del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores señalen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta les ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia.

- 3.4.** En otras palabras, la motivación o fundamentación de las resoluciones judiciales se traduce en la explicación detallada que debe realizar el Juez, de los motivos que han conllevado a la decisión final. En esta fundamentación debe existir conexión lógica entre los hechos narrados por las partes (demandante y demandado) y las pruebas aportadas por ellas, coherencia y consistencia en sus razonamientos. Para que una motivación sea real y fiel reflejo de una aplicación racional del ordenamiento jurídico debe necesariamente fundarse en derecho, lo que significa que la norma seleccionada debe estar en estricta correspondencia con el petitorio y los fundamentos, dispositivo legal que debe ser válido y vigente, o en caso de no ser vigente, si corresponde su aplicación o no al caso en concreto.

³⁹**Artículo 50.- 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.

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

(...)

⁴⁰**Artículo 122° del Código Procesal Civil.-** 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;

(...)

⁴¹**Artículo 12° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.-**

Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

- 3.5.** El Tribunal Constitucional en el expediente N° 1480-2006-AA/TC en relación a la motivación de las resoluciones judiciales, ha puntualizado lo siguiente: *“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 ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, (...) el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos”.*
- 3.6.** Procediendo al control de derecho y análisis en relación a la infracción denunciada, se advierte que los recurrentes en concreto alegan que se ha incurrido en motivación aparente, en tanto se sustentó únicamente en los contratos celebrados por Telefónica con sus diversos proveedores, sin tomar en consideración que se debían analizar los informes y estudios sobre el uso y naturaleza de servicios prestados por satélites de

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

telecomunicaciones, de los que se pudo haber concluido que las actividades satelitales constituyen servicios de radiocomunicación tecnológicamente complejos que se llevan a cabo en el espacio exterior. Asimismo, se señala que Sunat en su recurso de apelación sustentó la nulidad de la sentencia de primera instancia por supuestos vicios de motivación, pero en ningún momento sostuvo su revocatoria, máxime si el artículo 366 del Código Procesal Civil exige que el recurso de apelación sea fundamentado, precisándose los errores y/o vicios en que incurre la resolución impugnada.

- 3.7.** A efecto de establecer si la sentencia de vista ha infringido las normas que garantizan la debida motivación de las resoluciones judiciales, es menester acudir a los argumentos expuestos en la propia sentencia impugnada, es así que la Sala Superior procedió **en los considerandos primero y cuarto** a describir la pretensión y la controversia suscitada en autos, desarrollando en su **considerando quinto y sexto** el marco normativo referente al tema puntual, para luego, del **noveno al décimo quinto considerando**, desarrollar los fundamentos que motivaron se revoque la sentencia apelada, sosteniendo que las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite ponen a disposición de manera exclusiva de Telefónica recursos de órbita –bandas o frecuencia que forman parte del espectro radioeléctrico– a cambio de una prestación económica, bajo una serie de condiciones para su funcionamiento, como las estaciones terrenas, una transmisora y otra receptora, haciendo un conjunto indisoluble; de esa manera los contratos realizados entre Telefónica y sus proveedores de sistema satelital, no son otra cosa que la prestación de un servicio consistente en el procesamiento de las señales radioeléctricas con el objeto de efectuar transmisiones vía satélite de las señales de telecomunicaciones para la prestación de servicios de telecomunicaciones en el Perú, por lo que las rentas provenientes de la provisión de “capacidad satelital” se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta, al calificar como rentas de fuente peruana, en la medida que

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

esta provisión (bien intangible conformado por ondas, frecuencias) se utiliza económicamente en el Perú, en consecuencia correspondía que se efectuara la retención del referido impuesto.

- 3.8.** De otro lado, si bien es cierto que la Sunat, al interponer el recurso de apelación amparado en una indebida motivación de la sentencia de primera instancia, solicitó que la Sala Superior declare la nulidad de la resolución impugnada; no se incurre en incongruencia *extra petita*, ni se contraviene la garantía del debido proceso, prevista en el inciso 3) del artículo 139 de la Constitución, si la instancia superior decide revocar y no anular la sentencia apelada porque considera que existen los elementos suficientes para emitir un pronunciamiento de fondo, que no se ha causado ninguna indefensión a las partes, y que se ha agotado el debate probatorio, porque la finalidad de los procesos es resolver un conflicto de intereses.
- 3.9.** En ese sentido, se aprecia que los Jueces Superiores optaron por emitir un pronunciamiento de fondo, y que la sentencia de vista objeto de análisis contiene los argumentos que justifican su decisión, la cual que se encuentra sustentada en los contratos celebrados por Telefónica, consecuentemente, la Sala Revisora cumplió con fundamentar y motivar la resolución materia de cuestionamiento, aunque la parte recurrente no comparta dicho criterio.
- 3.10.** Siendo ello así, sin perjuicio de que el criterio adoptado por la Sala revisora sea correcto o no, se concluye que la sentencia recurrida contiene la suficiente justificación fáctica y jurídica de la decisión adoptada, en tal sentido no se vulneró el artículo 139° incisos 3 y 5 de la Constitución Política del Estado, ni los artículos 50 inciso 6, 121 y 366 del Código Procesal Civil, ya que se cumplió con expresar las razones en las cuales basó su decisión de establecer que constituyen renta de fuente peruana los ingresos recibidos por la empresas operadoras de satélite, y que por

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

ello se encontraba obligada a retener el impuesto a la renta, motivo por el cual resultan **infundados** los recursos de casación respecto a esta causal procesal denunciada.

CUARTO.- De la infracción normativa material de los incisos b) y c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

- 4.1. Debemos partir señalando que la causal casatoria de aplicación indebida de una norma de derecho material, se configura cuando los Magistrados de Mérito, al momento de resolver, aplican una norma impertinente a la relación fáctica establecida en la sentencia; es así que SÁNCHEZ-PALACIOS PAIVA⁴² sobre la citada causal indica que (...) *El Juez ha errado en la elección de la norma, ha errado en el proceso de establecer la relación de semejanza o de diferencia que existe entre el caso particular concreto, jurídicamente calificado, y la hipótesis de la norma. La norma elegida no corresponde al hecho establecido (...)*. Es decir, la causal de aplicación indebida se configura cuando: **a)** El Juez, a través de una valoración conjunta y razonada de las pruebas aportadas al proceso, llega a establecer determinados hechos relevantes al conflicto de intereses; **b)** que tales hechos establecidos guardan relación de identidad con los supuestos fácticos de una norma jurídica determinada; **c)** que, sin embargo, el Juez, en lugar de aplicar esta última norma, aplica una distinta para resolver el caso concreto, vulnerando los valores y principios del ordenamiento jurídico, particularmente el valor superior de la justicia.
- 4.2. En ese orden de ideas la citada causal sustantiva declarada procedente tiene como sustento que la instancia de mérito habría efectuado una aplicación indebida de los incisos b) y c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a Renta; apreciándose, por tanto, que el debate casatorio se encuentra dirigido a determinar si la renta obtenida

⁴²SÁNCHEZ - PALACIOS PAIVA, Manuel, El recurso de casación civil –Praxis-. Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2009; páginas 157-158.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

por las empresas no domiciliadas operadoras de un satélite (proveedoras de Telefónica) califican como rentas de fuente peruana.

- 4.3.** Precisado lo anterior, a fin de establecer si ha existido la infracción normativa denunciada, debemos revisar el texto de la norma en cuestión, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF⁴³, el cual señala en su artículo 9 lo siguiente: *“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: (...)***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. c)* *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. Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario”.*

- 4.4.** Al respecto, cabe precisar que la base jurisdiccional del impuesto a la renta viene a ser el **aspecto espacial** de la hipótesis de incidencia tributaria, siendo a través de ella que se hace referencia al nexo con el territorio para que puedan producirse sus efectos jurídicos. Pues, *“en materia tributaria cada país de acuerdo a su propio ordenamiento, puede establecer la base fáctica que considere más adecuada para que resulten*

⁴³Aplicable por razón de temporalidad.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

obligados los que se ajusten a ella, pero es claro que entre el estado que hace la descripción hipotética y las personas que serán los sujetos pasivos de los hechos debe mediar un nexo, un puente. Esto es, entre el estado que dicta la medida –dentro de su vocación de acreedor- y la persona en quien se cumple la hipótesis –obligado a la prestación- tiene que existir un cierto nivel de relación, porque de lo contrario además de carecer de justificación la norma resultaría impráctica pues el pretendido acreedor no estaría en aptitud de exigir su cumplimiento”⁴⁴.

4.5. Entonces, para determinar el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria, debe verificarse la existencia de nexos o vínculos entre el deudor del impuesto y el Estado, todo ello a fin de que este último, en su calidad de acreedor tributario, pueda ejercer la potestad tributaria que le corresponde. Estos nexos o vínculos vienen a ser los denominados **criterios de vinculación**, que pueden definirse como aquellas características contenidas en la norma de impuesto a la renta, que determinan la relación entre el hecho generado de la obligación tributaria y la potestad tributaria de un Estado.

4.6. Los criterios de vinculación, pueden clasificarse en **objetivos** (territorialidad o de fuente) o **subjetivos** (nacionalidad, residencia y de domicilio). Siendo que para resolver el presente caso, nos centraremos en el criterio de vinculación de tipo objetivo, el cual relaciona **al sujeto pasivo y el hecho económico con el Estado en razón a la ubicación territorial de la fuente de renta**, es decir, en este criterio la atención se centra en el hecho económico, dejando de lado los elementos de valoración personal, para incidir en apreciaciones de corte económico. En tal sentido, la fuente de renta como criterio de vinculación impositiva entre el acreedor tributario y el sujeto pasivo que obtiene la renta, puede ser definida con “*un criterio de conexión, de vinculación que permita asociar la renta generada con*

⁴⁴Medrano Cornejo, Humberto. Derecho Tributario – Temas. Lima. Artes Gráficas Espino. 1991, pág. 160.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

*una determinada jurisdicción fiscal encargada de su recaudación*⁴⁵. Por ello, el Estado se arrogará el derecho de exigir el pago del impuesto independientemente de la nacionalidad, ciudadanía, domicilio o residencia del sujeto pasivo, ya que “*el concepto de fuente se relaciona en líneas generales con el territorio de procedencia de la renta*”⁴⁶. Por tanto, se debe considerar que “*el derecho a exigir el tributo se fundamenta en la ‘pertenencia’ de la actividad o bien gravado a la estructura económica de determinado país*”⁴⁷.

4.7. En nuestra legislación, tenemos que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF⁴⁸, prevé lo siguiente: “*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. **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***” (resaltado agregado).

4.8. En tal sentido, se aprecia que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta adopta tanto el criterio de **vinculación en la fuente de renta** (ubicación territorial) como el criterio de **vinculación del domicilio**, de tal forma que los contribuyentes domiciliados tributan por la totalidad de sus rentas, ya sea que tengan su origen en el país o en el

⁴⁵Lazarte Gamarra, Ricardo E. Artículo “El Principio de Fuente, el uso de tecnología y las rentas del Director”. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Diciembre. 2008.

⁴⁶Morris Guerinoni, Alex. “Comentarios sobre la tributación de los no domiciliados en el impuesto a la renta”. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra, 2006. pp. 991.

⁴⁷García Mullin, Juan Roque. Manuel del impuesto a la Renta. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Buenos Aires, 1978. Pág. 33.

⁴⁸Aplicable por razón de temporalidad.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

extranjero, y **los no domiciliados tributan por sus rentas de fuente peruana.**

- 4.9.** En el criterio de vinculación del domicilio, para que nazca la obligación de pagar el tributo no resulta relevante la nacionalidad de las personas ni el lugar de generación de la renta, siendo suficiente que el sujeto pasivo tenga su domicilio en territorio peruano para que sea obligado al pago del impuesto por sus rentas de fuente mundial (excepto en el caso de sucursales de sociedades extranjeras y de agencias o establecimientos permanentes de entidades del exterior).
- 4.10.** Por su parte, en el supuesto de vinculación de la fuente de la renta, solo existe obligación de abonar el tributo en la medida que la fuente de la renta constituya rentas gravadas de fuente peruana; en dicho sentido, **el Estado Peruano solo puede exigirles a los sujetos no domiciliados en el país, sus agencias, sucursales, o establecimientos permanentes, el pago de dicho impuesto por sus rentas de fuente peruana.**
- 4.11.** Ahora bien, a efectos de determinar las rentas de fuente peruana que señala el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al respecto tenemos que cuando la norma se refiere a capitales, bienes o derechos, emplea como criterio de vinculación el de la fuente de renta. Asimismo, cuando hace alusión a la utilización económica en el país, también considera el criterio de vinculación de la fuente de la renta, ello en la medida que se requiere que el beneficio o el aprovechamiento económico ocurran en el territorio del país. A partir de ello, podemos concluir que los no domiciliados tributan en función al criterio de “**territorialidad**” o de fuente de renta, o en general por “rentas de fuente peruana”.
- 4.12.** Asimismo, conforme a los supuestos comprendidos en el inciso b) del artículo 9 del Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta, debe

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

interpretarse que solo califican como renta de fuente peruana los beneficios producidos por bienes materiales o tangibles (cosas) situados físicamente en el Perú; en tal sentido, **la tesis del criterio de utilización económica solo resulta aplicable tratándose de bienes inmateriales o derechos**, en vista que no es posible determinar el lugar de ubicación de los mismos.

4.13. En síntesis, tratándose de bienes materiales o tangibles, solo pueden calificarse como rentas de fuente peruana a los beneficios que produzcan en la medida que se encuentren situados físicamente en el Perú; y en el caso de bienes intangibles o derechos respecto de los cuales es imposible determinar si se encuentran situados físicamente en el territorio peruano, resulta aplicable el criterio de utilización económica⁴⁹, conforme al cual las rentas que estos produzcan tendrán su fuente en el Perú en la medida que retribuyan el beneficio obtenido por el usuario en el país.

4.14. Ahora, en el presente caso, conforme lo ha dejado establecido la sentencia de primera instancia, el objeto de los contratos con los proveedores satelitales, **es uno de prestación de servicios para la conducción de señales por satélite, mediante el uso de capacidad satelital.**

4.15. En efecto, la prestación de servicios, según el Estudio sobre uso y naturaleza de servicios prestados por Satélites de Telecomunicaciones⁵⁰ elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la

⁴⁹ Lo señalado, resulta congruente, pues en la actualidad el artículo 9° literal b) del TUO de la Ley de Impuesto a la Renta ha sido modificado por el Decreto Legislativo N° 1120, norma que si bien no resulta aplicable por cuestiones de temporalidad; sin embargo recoge el criterio señalado en la presente, demostrando con ello, que la finalidad de la norma fue conforme a lo desarrollado en la presente, pues en su exposición de motivos considera que *“La primera regla de fuente, la de ubicación física, no puede ser aplicable a los derechos, en tanto éstos no tiene existencia física. Por lo tanto, la ubicación física es un criterio de vinculación de las rentas producidas por distintos de derechos, esto es, bienes materiales o tangibles. Es por esa razón que se propone señalar claramente que ese criterio es aplicable únicamente a los bienes (distintos de derechos)”*, asimismo se indica *“(…) toda vez que de los criterios previstos en el primer párrafo del inciso b) el de utilización económica sería el único que podría aplicarse a los derechos”*. <http://spij.minjus.gob.pe/graficos/peru/2012/julio/18/exp-dl-1120.pdf>

⁵⁰Que corre a fojas 208 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

Comunicad Andina, conlleva la ejecución de una serie de procedimientos activos en el satélite, tales como recibir la señal que emite la estación terrena de transmisión, por el enlace ascendente, convertirla a la frecuencia de enlace descendente, y amplificarla antes de retransmitirla nuevamente a la tierra.

4.16. En tal sentido, la contratación de tales operadores por parte de las empresas de telecomunicaciones locales, tiene por objeto que las primeras brinden a las segundas un servicio consistente en la recepción, procesamiento, modulación, ampliación y retransmisión de las señales radioeléctricas que estas últimas envían o reciben; por tanto, no resulta acertado sostener que los satélites de telecomunicaciones realizan una labor “pasiva” como indica la Sunat.

4.17. Sobre ello, en el Informe N° 259-2008-MTC/26⁵¹ el Ministerio de Transporte y Comunicaciones ha señalado también que la prestación ejecutada por un operador de satélite geoestacionario a favor de las empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el Perú, “*consiste en brindarles “capacidad satelital” –entendida como la capacidad de sus satélites para, recibir, procesar, amplificar y retransmitir señales–*”. Asimismo, en el Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000⁵², emitido por la Intendencia Nacional Jurídica, reconociendo lo señalado en el informe del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, se considera que “*la prestación que realiza el proveedor de capacidad satelital, **no es una cesión en uso... ni un arrendamiento de bandas o frecuencias...**; pues lo que ofrece el operador satelital **es un servicio de recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales...***”.

4.18. Lo anterior se corrobora cuando en los literales a) y b) del artículo 10° del Decreto Supremo N° 022-2005-MTC –norma que regula la provisión de

⁵¹Valorado por las instancias de mérito.

⁵²Que corre a fojas 183 del expediente principal.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

capacidad satelital a través de satélites geoestacionarios a titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú– se establecen como obligaciones de proveedores de capacidad satelital a través de satélites de comunicaciones, proveer capacidad satelital a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de telecomunicaciones que operan en el Perú y proporcionar ininterrumpidamente capacidad satelital. En tal sentido, se desprende que la prestación a cargo del proveedor de capacidad satelital consiste en proveer de dicha capacidad a los titulares de concesiones y/o autorizaciones que operan en el Perú.

4.19. Asimismo, en el citado Informe N° 259-2008-MTC/26 se precisó que todo el proceso de la prestación ejecutada por un operador de satélite geoestacionario a favor de las empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el Perú, **se realiza y agota en el espacio exterior.**

4.20. Explicando que *“Los satélites de comunicaciones ubicados a 36.000 Km de la superficie terrestre brindan sus servicios, en base a la carga útil que llevan a bordo. Ello, permite que estos satélites puedan recibir señales, procesarlas, amplificarlas y retransmitirlas desde su ubicación en el espacio. Las señales retransmitidas desde su posición orbital se propagan a través del espectro radioeléctrico, para ser recibidas en tierra por estaciones terrenas receptoras. Es decir, el satélite se comporta como una estación repetidora ubicada en el espacio exterior donde realiza la provisión de capacidad satelital. En este entendido, **no podría considerarse que dicha prestación se ejecuta parcial ni totalmente en el Perú.**”*

4.21. Entonces, resulta factible concluir que la retribución obtenida por el sujeto no domiciliado no es obtenida por la cesión en uso de bienes tangibles o intangibles, pues esto supondría que el propietario se obligue a entregar el bien, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

devuelva⁵³ ya sea en forma gratuita u onerosa, **sino que se trata del supuesto de servicios** (servicio satelital) llevados a cabo en el lugar donde se encuentra el satélite, esto es, en el espacio exterior fuera del territorio nacional. Por tanto, los referidos ingresos no pueden ser considerados como provenientes de capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú, y por ende, no califican como rentas de fuente peruana de conformidad con el inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF; por el contrario, se entiende que el operador del satélite no domiciliado presta servicios que comprenden diversas actividades de carácter técnico que consisten en poner a disposición del usuario una determinada capacidad satelital⁵⁴ para que las señales del usuario alcancen al satélite y retornen hacia las estaciones terrenas a las cuales apuntan, servicios que como ya se indicó se prestan fuera del territorio nacional, sin que se produzca la cesión o arrendamiento de ningún bien a la empresa prestadora del servicio en el Perú. En consecuencia los ingresos obtenidos por el servicio prestado por los operadores de satélite (empresas no domiciliadas), **no** constituirían renta de fuente peruana, y por tanto, la parte recurrente no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por las sumas abonadas a estas, por lo que corresponde levantar el reparo.

4.22. En tal sentido, esta Sala Suprema coincide con lo decidido por el Tribunal Fiscal en cuanto considera que la retribución del sujeto no domiciliado (operador de satélite) no es obtenida por la cesión de bienes, ni producidas por bienes ubicados en el Perú, sino que básicamente se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado en el lugar donde se encuentra el satélite, esto es, fuera del territorio nacional. En ese mismo sentido la primera instancia ha concluido acertadamente que el contrato

⁵³ Esto conforme a lo establecido en el artículo 1728° del Código Civil.

⁵⁴ La cual, conforme a lo señalado en el informe N° 2 59-2008-MTC/26 debe ser entendida como la capacidad de sus satélites para, recibir, procesar, amplificar y retransmitir señales.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

con el operador satelital es uno de servicios⁵⁵; por tanto, no se trata de bienes y derechos; y el referido servicio no puede ser subsumido dentro del inciso b) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta; deviniendo en fundada la causal referida a la infracción de la norma en mención.

4.23. A todo ello se debe agregar que en el Memorando N° 041-2011-SUNAT/2B0000⁵⁶, la Intendencia Nacional Jurídica precisa que anteriormente tenía una posición distinta sobre el tratamiento tributario de las empresas no domiciliadas operadoras de satélites, sin embargo, a la actualidad, esta posición ha cambiado mediante el Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000, que a su vez se basó en el Informe N° 259-2008-MTC/26, en el cual se precisó que el servicio prestado por la empresa no domiciliada operadora del satélite consiste en brindar capacidad satelital, no es una cesión de uso ni un arrendamiento de bandas o frecuencias, y que la prestación de dicha empresa no se ejecuta ni parcial ni totalmente en el Perú. De este modo, con el referido memorando se modificó el pronunciamiento inicial de la Sunat, haciendo una precisión sobre la naturaleza del servicio prestado por el operador satelital, al señalar **que no califican como rentas de fuente peruana las retribuciones obtenidas por la provisión de servicio de capacidad satelital.** Tal es así que mediante Resolución de Intendencia N° 01501 40009686⁵⁷, emitida por la Intendencia de la Sunat con fecha treinta y uno de marzo de dos mil once, se declara fundada la reclamación interpuesta por Telefónica en un caso similar al presente proceso, pero en un periodo distinto, haciendo alusión a los Informes Nos. 135-2009-SUNAT/2B0000 y 259-2008-MTC/26 para señalar que las retribuciones obtenidas por los operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados en el país materia de reparo, por la provisión del servicio de capacidad satelital a favor del

⁵⁵ Conforme se lee del considerando décimo cuarto de la sentencia.

⁵⁶ Que corre a fojas 339 del expediente principal.

⁵⁷ Que corre a fojas 342 del expediente principal.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

contribuyente, no califican como rentas de fuente peruana, en la medida que constituyen servicios realizados en el espacio exterior, y que por tanto, no corresponde que se efectúe retención alguna por concepto de impuesto a la renta.

4.24. En esa perspectiva, se tiene que el Colegiado Superior aplicó indebidamente los incisos b) y c) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al estimar que las rentas provenientes por la provisión de capacidad satelital se encuentran gravadas con el impuesto a la renta al calificar como fuente peruana, en la medida de esta provisión se utiliza económicamente en el Perú, no obstante si tal como se ha señalado anteriormente, la retribución del sujeto no domiciliado (operador de satélite) no es obtenida por la cesión de bienes, ni producidas por bienes ubicados en el Perú, sino que básicamente se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado en el lugar donde se encuentra el satélite, esto es, fuera del territorio nacional. Así, los ingresos obtenidos por el servicio prestado por operadores de satélite (empresas no domiciliadas) no constituyen renta de fuente peruana, y Telefónica no se encontraba obligada a efectuar retención alguna por las sumas abonadas a estas. En consecuencia, ante tales consideraciones, debemos declarar **fundado** este extremo del recurso de casación.

QUINTO.- De la infracción normativa material de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario; los artículos V numerales 2.9 y 3, y VI numeral 2 del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; y el artículo 144 del Reglamento de Organización y Funciones de la Sunat (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT).

5.1. Al respecto, la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable en razón de temporalidad al presente caso, señala: “En lo no

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

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”.

- 5.2.** Asimismo, el numeral 2.9 del artículo V de la Ley N° 27444 establece que: *“Son fuentes del procedimiento administrativo: Los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor, debidamente difundidas”*; en tanto el numeral 3) señala: *“Las fuentes señaladas en los numerales 2.7, 2.8, 2.9 y 2.10 sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refieren”*. Por su parte, el numeral 2) del artículo VI del mismo texto normativo estipula: *“Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados”*.
- 5.3.** De otro lado, el artículo 144° del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT (versión vigente a la fecha de emisión del Informe N° 135-2009-SUNAT), aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, señala: *“La Intendencia Nacional Jurídica es un órgano directamente dependiente de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, y se encarga de asesorar en asuntos de carácter jurídico a la Alta Dirección. Asimismo, se encarga de elaborar proyectos de normas legales que debe emitir la Institución, así como de emitir opinión respecto de otros proyectos de normas legales cuando ésta le sea requerida. Además, se encarga de interpretar el sentido y alcance de las normas tributarias y aduaneras para su aplicación por los órganos internos de la Institución”*.

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

- 5.4. En base a lo señalado en los fundamentos de la presente causal, así como lo expresado en los considerandos precedentes, resulta preciso agregar que conforme a lo previsto por en el artículo VI numeral 2) del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, la norma reconoce la posibilidad de modificar las interpretaciones o razonamientos jurídicos sobre el sentido de algunas normas y la posibilidad de aplicarla a situaciones anteriores en el caso de ser más favorable al administrado, consecuentemente, teniendo en consideración que la Sunat, a través del Memorando N° 041-2011-SUNAT/2B0000, ha establecido una variación de criterio sobre el tratamiento tributario de las empresas no domiciliadas operadoras de satélites, ello en mérito del Informe N° 135-2009-SUNAT/2B0000; dicha modificación de criterio interpretativo por ser más favorable al administrado debe ser aplicado al presente caso, y en consecuencia, no existe justificación para que la entidad tributaria pretenda exigir el cobro de unas multas que actualmente ya no resultan exigibles.
- 5.5. Por otro lado, se debe señalar que es la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) la que efectúa la atribución de las bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico⁵⁸, siendo que las administraciones de telecomunicaciones de los Estados miembros de la UIT realizan la asignación⁵⁹ de las frecuencias; es en tal sentido que el *“Estudio sobre uso y naturaleza de servicios prestados por satélites de Telecomunicaciones”* elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina – Aseta, señala expresamente que *“el operador Satelital no tiene ningún rol ni cuenta con ninguna autoridad en la administración del espectro radioeléctrico, y por tanto, no está facultado para atribuir, asignar o menos ceder en uso,*

⁵⁸Conforme lo establece el Estudio sobre uso y naturaleza de servicios prestados por satélites de Telecomunicaciones elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina – Aseta.

⁵⁹“Asignación” (de una frecuencia o de un canal radioeléctrico): Autorización que da una administración para que una estación radioeléctrica utilice una frecuencia o un canal radioeléctrico determinado en condiciones específicas”, número 2.3 del Plan Nacional de Atribuciones de Frecuencia. Anexo R.M. N° 250-97-MTC-15.19

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

bandas o frecuencias”, pues este se limita a “*recibir una autorización de una administración notificante para que la estación espacial a bordo de su satélite de radiocomunicaciones, pueda, mediante la asignación respectiva, utilizar una determina banda de frecuencias*”, en consecuencia, las bandas de frecuencias de espectro radioeléctrico son atribuidas por la UIT, y utilizadas por el propio operador satelital para la prestación de sus servicios satelitales. En esa misma línea, el estudio complementario sobre el uso de satélites en telecomunicaciones de la Pontificia Universidad Católica del Perú⁶⁰, considera que las frecuencias son adjudicadas por la UIT, señalando además que “*el uso de dichas frecuencias por parte del satélite constituye un elemento que le permite prestar sus servicios. Por tanto, no es posible que la prestación de servicios satelitales tenga por objeto o finalidad la cesión y uso de tales frecuencias, puesto que las mismas son empleadas por el propio satélite para la realización de sus complejas actividades*”.

- 5.6.** En consecuencia, la empresa no domiciliada operadora del satélite no podría ceder temporalmente a ninguna empresa ajena no autorizada por la referida entidad, ni arrendar sus bandas o frecuencias, por no contar con dichas facultades, y por cuanto estas resultan ser elementos necesarios para la prestación del servicio para el cual se le contrató. Esta conclusión se refuerza si se tiene en consideración que los satélites de telecomunicación para la prestación de servicio de telecomunicaciones requiere además de las citadas bandas de frecuencias, de otros elementos o recursos, tales como el satélite de radiocomunicaciones y la posición orbital; por tanto, no puede interpretarse que el uso de uno de estos elementos constituya el servicio en sí mismo, ni que la actividad se limite a una simple cesión en uso de dichos equipos y/o frecuencias, quedando desvirtuada la teoría invocada por la Sunat.

⁶⁰Que corre a fojas 2025 del expediente administrativo, tomo V.

**SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA**

5.7. Por consiguiente, esta Sala Suprema considera que también resulta fundada esta causal, toda vez que la Sala Superior debió tener en cuenta el criterio establecido por la propia Sunat en el Informe N° 135-2009-SUNAT, que si bien fue posterior, este resulta ser más favorable al usuario, más aún su dicha posición fue ratificada por la Sunat a través del Memorándum N° 0041-2011-SUNAT/2B000 del catorce de enero de dos mil once y con el Oficio N° 201-2012-SUNAT/200000, en los que se concluye que las rentas obtenidas por servicios satelitales prestados por empresas no domiciliadas en el Perú no califican como fuente peruana y no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta; en consecuencia, debe declararse ***fundado*** el recurso de casación y casarse la sentencia de vista.

SEXTO.- Actuación en sede de instancia

6.1. Habiendo determinado que la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas, corresponde actuar en sede de instancia; para tal efecto, se desprende del primer considerando de la presente resolución, que la parte demandante tiene como *pretensión principal* que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010 del veintisiete de octubre de dos mil diez, que revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140007873 en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010938 a N° 012-002-0010944 y N° 012-002-0010947 a N° 012-002-0010949, dejándolas sin efecto; y, como *pretensión accesoria* que una vez acogida la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal, se le ordene que cumpla con emitir nueva resolución confirmando la resolución de intendencia y declarando la validez de las resoluciones de multa.

6.2. En efecto, el Juez de primera instancia, en la sentencia de fojas quinientos cinco en el considerando décimo cuarto también concluyó que “(...) *la retribución percibida por el sujeto no domiciliado no responde a la cesión*

SENTENCIA
CASACIÓN N° 474-2016
LIMA

de bienes (tangibles o intangibles), ni es producto de bienes ubicados físicamente en el país, sino que se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera del territorio nacional (...). Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13310-9-2010, al encontrarse arreglado a ley, tampoco ha incurrido en la causal de nulidad prevista en el artículo 10 de la Ley N° 27444, en consecuencia mantiene su plena validez y vigencia; por consiguiente, corresponde casar la sentencia de vista; y, actuando en sede de instancia, confirmar la resolución apelada.

V.- DECISIÓN

Por tales consideraciones, **MI VOTO** es por declarar: **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta**, obrante a fojas setecientos setenta y ocho, por las causales materiales indicadas en el cuarto y quinto considerandos de esta sentencia; en consecuencia: **CASAR** la sentencia de vista de fecha veintitrés de septiembre de dos mil quince, obrante a fojas setecientos veintiséis; y, **actuando en sede de instancia: CONFIRMAR** la sentencia apelada número trece, de fecha diez de noviembre de dos mil catorce, que declara **infundada** la demanda; e **INFUNDADO** el recurso de casación obrante fojas ochocientos siete, interpuesto por la **Procuraduría Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal**, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat contra Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta y otro, sobre nulidad de resolución administrativa.-

S.S.

BUSTAMANTE ZEGARRA

toq