

Universidad de Lima

Escuela de Postgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



EFEECTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS SERVICIOS SATELITALES PRESTADOS POR UNA EMPRESA NO DOMICILIADA

Trabajo de investigación para optar el grado académico de maestro en Tributación y
Política Fiscal

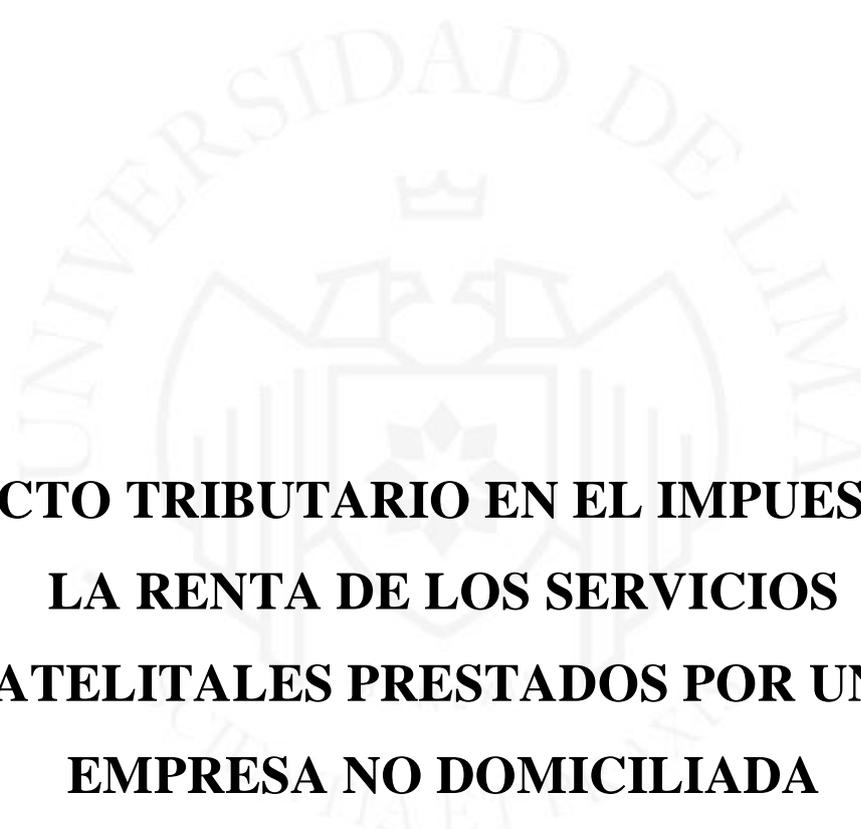
Germán Adolfo Ledesma Gurreonero

Código: 20062220

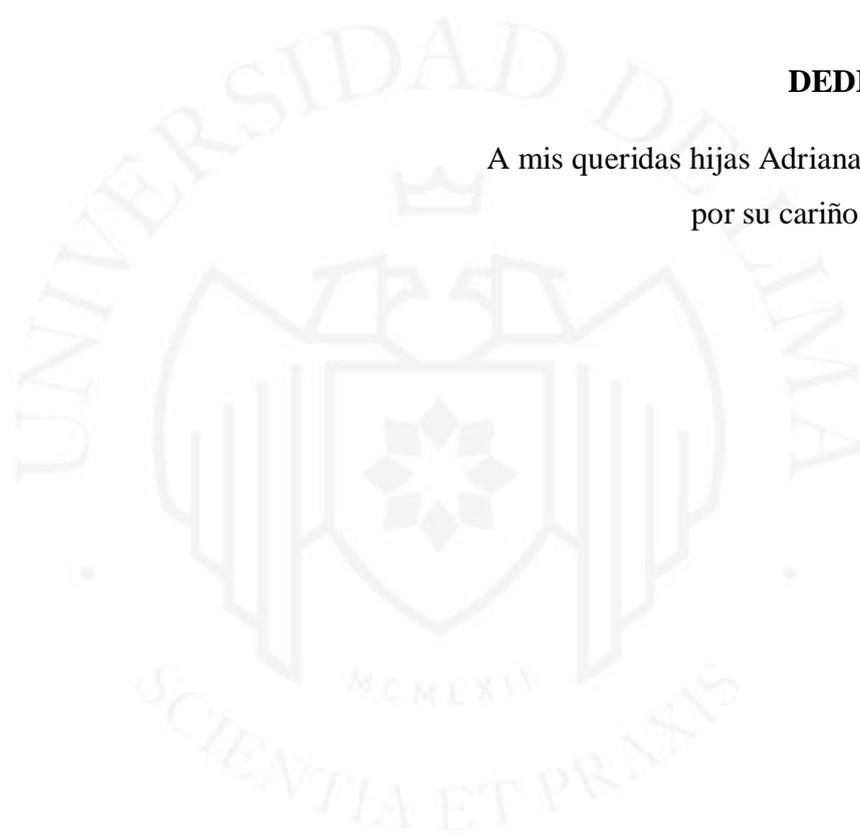
Asesor Técnico: Walker Villanueva Gutiérrez

Lima, Perú

Agosto 2020



**EFFECTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO A
LA RENTA DE LOS SERVICIOS
SATELITALES PRESTADOS POR UNA
EMPRESA NO DOMICILIADA**



DEDICATORIA

A mis queridas hijas Adriana y Alejandra
por su cariño y paciencia.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: LAS RENTAS DE FUENTE PERUANA Y EXTRANJERA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA	5
1.1 Aspectos de la Hipótesis de Incidencia	5
1.1.1 Aspecto Subjetivo de la Hipótesis de Incidencia	6
1.1.2 Aspecto Material de la Hipótesis de Incidencia	7
1.1.3 Aspecto Temporal de la Hipótesis de Incidencia	7
1.1.4 Aspecto Espacial de la Hipótesis de Incidencia	7
1.2 La territorialidad en la legislación tributaria peruana	8
1.2.1 Tratados internacionales sobre la territorialidad y el espacio ultraterrestre.	11
1.2.1.1 Convención de Paris en 1919.....	12
1.2.1.2 Convención de Chicago en 1944.....	12
1.2.1.3 Tratado sobre el espacio ultraterrestre en 1967.....	13
1.2.1.4 Declaración de Bogotá en 1976.	15
1.3 Criterios de conexión en la legislación tributaria peruana	18
1.3.1. Criterios de conexión objetivos.....	21
1.3.1.1 Criterio de Territorialidad de la fuente	24
1.3.2 Criterios de conexión subjetivos	28
1.3.3 Criterios de conexión en el caso de personas jurídicas	28
1.3.3.1 Criterios de conexión de tipo “formal” para personas jurídicas.....	28
1.3.3.2 Criterios de conexión de tipo “sustantivo” para personas jurídicas	29
1.3.4 Criterios de conexión en el caso de personas jurídicas no domiciliadas	31
1.5 Neutralidad y equidad tributaria en los criterios de vinculación o sujeción.....	35
1.6 La recaudación tributaria y los criterios de conexión.....	37
1.7 Base jurisdiccional del impuesto a la renta en el Perú	39
1.8 Criterios de conexión del impuesto a la renta en la legislación comparada de Argentina y España	42
1.9 Conclusiones	43
CAPÍTULO II: TRIBUTACION DE LOS SUJETOS NO DOMICILIADOS	48
2.1 Calificación como sujetos no domiciliados	48
2.2 Definición de Rentas de Fuente Peruana en la Ley del impuesto a la renta.....	49

2.3 Configuración del impuesto a la renta.....	55
2.4 Regímenes de tributación de sujetos no domiciliados en el país	55
2.5 Legislación española sobre el concepto de actividad económica para efectos tributarios del impuesto a la renta sobre empresas	57
2.6 Conclusiones	60
CAPÍTULO III: ROL DEL AGENTE DE RETENCION DEL IMPUESTO A LA RENTA	62
3.1 Agente de retención del impuesto a la renta	62
3.2 Alcance de la responsabilidad del agente de retención	65
3.3 Pronunciamientos técnicos de la retención del impuesto a la renta	66
3.4 Conclusiones	67
CAPÍTULO IV: ALCANCE DE LA ACTIVIDAD REALIZADA POR EL OPERADOR SATELITAL COMO PROVEEDOR NO DOMICILIADO	69
4.1 Descripción de la operación.....	69
4.1.1 Naturaleza del Servicio satelital	69
4.1.2 Satélites geoestacionarios	70
4.1.3 Haz satelital.....	71
4.1.4 Espectro radioeléctrico	72
4.1.5 Banda de frecuencias	74
4.2 Diferencia entre servicio y cesión de un intangible	74
4.2.1 Servicio	75
4.2.2 Obligación de hacer	77
4.2.3 Cesión	80
4.2.4 La obligación de dar	82
4.3 Conclusiones	83
CAPÍTULO V: ANALISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL SERVICIO SATELITAL PRESTADO POR UN SUJETO NO DOMICILIADO	86
5.1 Análisis del servicio satelital	87
5.2 Análisis desde el punto de vista del contribuyente	89
5.3 Análisis desde el punto de vista de la Administración Tributaria.....	94
5.3.1 Posición de la Intendencia Nacional Jurídica	94
5.3.1.1 Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000 del 21 de julio de 2009.	95
5.3.1.2 Oficio N° 201-2012-SUNAT/200000 del 04 de mayo de 2012.....	97
5.3.2 Posición procuradores de la Intendencia Nacional Jurídica de SUNAT	99

5.4 Análisis desde el punto de vista del Tribunal Fiscal	104
5.4.1 Resolución del Tribunal Fiscal N° 01204-2-2008 del 30 de enero de 2008....	104
5.4.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 06554-3-2008 del 27 de mayo de 2008....	106
5.4.3 Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 del 09 de setiembre de 2011 108	
5.4.4 Resolución del Tribunal Fiscal N° 0423-3-2003 del 24 de enero de 2003.....	109
5.5 Análisis desde el punto de vista del Poder Judicial.....	111
5.5.2 Casación N° 1587-2008 del 21 de octubre de 2008	111
5.5.3 Casación N° 474-2016-Lima del 16 de abril de 2018	114
5.6 Conclusiones	118
CONCLUSIONES.....	123



INTRODUCCIÓN

Como parte de este mundo globalizado, el Estado peruano no es ajeno a los avances tecnológicos del presente siglo, lo cual permite que las sociedades peruanas realicen operaciones con diversos agentes del exterior, lo cual genera operaciones comerciales con efectos entre otros tributarios, así como el progreso de la economía peruana ha convertido al Perú en un país atractivo para inversionistas nacionales y extranjeros.

En este contexto social y económico, desde un punto de vista conceptual y de justicia, el impuesto a la renta debe gravar todo tipo de rentas o ingresos, incluidos aquellos generados por personas jurídicas, es decir, por aquellos ingresos generados por personas que se encuentran bajo la soberanía de un Estado para gravar con impuestos las rentas que cumplen con los criterios de vinculación o puntos de conexión establecidos en dicho Estado, de manera que las rentas generadas califiquen como rentas de fuente peruana o fuente extranjera que tengan un elemento vinculante con el Perú que tribute en el país.

En el presente trabajo se investigará el alcance de la actividad del operador satelital no domiciliado que se realiza desde el exterior al Estado peruano en favor de empresas peruanas y la problemática que se presenta, teniendo en cuenta los criterios de conexión, vinculación o sujeción con el Estado peruano establecidos en su ordenamiento jurídico para ejercer su potestad tributaria respecto de este contribuyente no domiciliado para gravar con el impuesto a la renta las correspondientes rentas. De este modo, se evalúan las repercusiones y los efectos tributarios que se producen a raíz de la aplicación de los correspondientes criterios de conexión para finalmente establecer algunas conclusiones.

La base teórica que se utilizará y desarrollará en el presente trabajo de investigación comprenderá la Ley del impuesto a la renta de Tercera Categoría, los principios constitucionales establecidos en nuestra carta magna del Perú, los tratados internacionales y los criterios o normas de carácter tributario planteados en nuestra

doctrina tributaria interna. Asimismo, se usarán opiniones técnicas, jurisprudencia externa y legislación tributaria comparada.

El presente trabajo de investigación está referido a la actividad realizada por los operadores satelitales, la cual es ejecutada por empresas o personas jurídicas no domiciliadas en el país desde el espacio ultraterrestre y, a través del espectro radioeléctrico, se retransmiten las señales electromagnéticas enviadas desde el espacio exterior por el satélite geostacionario hacia territorio peruano que es recibido por un operador de telecomunicaciones quien a su vez utilizará estas señales que son recogidas del espectro radioeléctrico que cuenta, este último, con el respectivo contrato de concesión suscrito con el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones para prestar sus servicios a sus clientes finales domiciliados en el país.

En la presente investigación, se analizará el tratamiento tributario que la Ley del impuesto a la renta de Tercera Categoría establece para las actividades realizadas por personas jurídicas no domiciliadas en el país.

El objetivo de la presente investigación es analizar y establecer el adecuado tratamiento tributario para el caso de los servicios satelitales que prestan las empresas no domiciliadas a empresas domiciliadas en el Perú, así como proponer cómo debería ser una adecuada regulación respecto tributaria o, en su defecto, cuál es la adecuada interpretación que deberíamos darle a la legislación tributaria que regula este tipo de servicios satelitales prestados en el país.

En el capítulo 1, se analizará las rentas de fuente peruana y las rentas de fuente extranjera generadas por personas jurídicas no domiciliadas en el país y su tratamiento tributario en la legislación peruana (Ley del impuesto a la renta). Asimismo, en el mismo capítulo se investigará cómo funcionan los criterios de conexión del impuesto a la renta para el caso de los servicios prestados en el país por personas jurídicas no domiciliadas en el Perú para contar con los parámetros de la teoría tributaria aplicables al caso de estudio.

En el capítulo 2, se analizará cómo el sistema tributario peruano regula la tributación para los sujetos no domiciliados, se observará la redacción de la Ley del impuesto a la renta y cómo esta norma tributaria distingue el criterio de conexión aplicable a determinados tipos de rentas teniendo en cuenta el factor determinante de la transacción u operación o actividad bajo análisis.

En el capítulo 3, se revisará el rol del agente de retención del impuesto a la renta con los sujetos no domiciliados en el Perú para explicarse la manera en que el legislador peruano ha establecido su función para hacer posible el cobro de la tributación de las rentas generadas por dichos sujetos.

En el capítulo 4, se evaluará en qué consiste la actividad del operador satelital y cuáles son sus principales características y elementos principales que intervienen en su ejecución tales como el satélite geoestacionario, el haz satelital, el espectro radioeléctrico, la banda de frecuencias, etc., a fin de comprender la forma y el alcance de la actividad bajo análisis.

Asimismo, se procederá a evaluar si la actividad del operador satelital (sujeto no domiciliado) materia de investigación califica como un servicio propiamente dicho, es decir, una actividad o prestación de hacer, o por el contrario estamos frente a la cesión de un bien, lo cual para efectos de la Ley del impuesto a la renta es determinante para definir su tributación en el Estado peruano.

Luego se analizarán los conceptos que califican como rentas de fuente peruana bajo los lineamientos descritos expresamente en el artículo 9 de la Ley del impuesto a la renta, concretamente, se evaluará si el inciso b) o el inciso e) de dicho artículo referido resulta aplicable para el presente caso materia de investigación, dado que de ello depende cuál es el tratamiento tributario adecuado para gravar la renta derivada del servicio satelital aplicando el correspondiente criterio de vinculación o conexión.

En el capítulo 5, se revisará y analizará el tratamiento tributario de la actividad desarrollada por un operador satelital no domiciliado en el país en el espacio radioeléctrico desde diferentes perspectivas, es decir, cómo lo interpreta el propio contribuyente domiciliado en su rol de agente de retención del impuesto a la renta del sujeto no domiciliado, la administración tributaria (informes y oficios publicados), el Tribunal Fiscal a través de sus resoluciones emitidas en los recursos de apelación presentados por sujetos domiciliados obligado a efectuar la retención del impuesto a la renta y el Poder Judicial (Casaciones).

Finalmente, se establecerán las conclusiones del trabajo en relación con el tema sujeto a investigación, es decir, respecto de la naturaleza propia de la actividad realizada por los operadores satelitales a través de un satélite ubicado en el espacio exterior por una persona jurídica no domiciliada en el Perú y se plantearán algunas recomendaciones.



CAPÍTULO I: LAS RENTAS DE FUENTE PERUANA Y EXTRANJERA EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

En el presente capítulo, se desarrolla las rentas de fuente peruana y de fuente extranjera bajo el ámbito de la legislación tributaria peruana empezando por los criterios de conexión o vinculación que permiten que las rentas de fuente peruana o de fuente extranjera tributen en el Perú por el impuesto a la renta de tercera categoría, de manera que se permita determinar el correcto tratamiento tributario que corresponde al servicio satelital prestado por un sujeto no domiciliado a un cliente domiciliado en el Estado peruano.

Dichos criterios de vinculación habilitan a las administraciones tributarias a ejercer sus facultades propias en la gestión y administración de los tributos en cada país. Por tanto, el Perú también hace uso de estos criterios de vinculación a fin de poder ejercer su potestad tributaria y, a la luz de estos, se analizará el alcance de la potestad tributaria del Estado peruano para gravar las rentas obtenidas de las actividades de los operadores satelitales ejecutadas por personas jurídicas no domiciliadas.

1.1. Aspectos de la hipótesis de incidencia

La hipótesis de incidencia¹ es una descripción hipotética de un hecho, el cual es considerado como un concepto legal que establece un sujeto activo (es la parte que dispone de legitimidad para exigir que la otra parte cumpla con la obligación que contrajo) y se relaciona con un criterio genérico para relacionarse con el sujeto pasivo (persona física o persona jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en un Estado), es decir, esta hipótesis de incidencia es, básicamente, la descripción hipotética de un hecho contenido en una normatividad legal de un Estado, que en caso se llegara a concretizar o realizar en la práctica genera lo que se denomina

¹ *Ataliba, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria" De Barros Carvalho Paulo. La estructura lógica de la norma jurídica tributaria.*

hecho imponible, el cual da nacimiento u origen al cumplimiento de la obligación tributaria.

Cuando el legislador tributario establece una particular hipótesis de incidencia, esta describe un hecho determinado para ser gravado con un tributo como, por ejemplo, el impuesto a la renta, que en el momento que acontece se genera el hecho imponible siempre y cuando se configuren una serie de elementos o aspectos tributarios para dar origen al dicho hecho imponible, conocidos usualmente como los aspectos de la hipótesis de incidencia.²

De estos aspectos tributarios indicados líneas arriba, son cuatro los conocidos en la legislación tributaria peruana, los cuales se les denomina de la siguiente manera: como el aspecto subjetivo o aspecto personal, el aspecto material, el aspecto temporal y finalmente el aspecto espacial, los cuales pasaremos rápidamente a mencionarlos y analizarlos con respecto a la actividad desarrollada por un operador satelital y ejecutada por una empresa no domiciliada en el país sujeto a investigación, dicha actividad señalada es prestado por una persona jurídica no domiciliado a una persona jurídica domiciliado en el país.

1.1.1 Aspecto Subjetivo de la Hipótesis de Incidencia

El aspecto subjetivo es el aspecto personal de la hipótesis de incidencia tributaria que describe al sujeto (contribuyente) que realiza el hecho imponible que se quiere gravar con el impuesto, por ejemplo, con el impuesto a la renta de tercera categoría, es decir, este aspecto subjetivo establece quién será o tendrá la calidad de contribuyente o responsable (deudor tributario) y al acreedor tributario (gobierno central, local etc.) para efectos del impuesto a la renta.

Para efectos del presente caso, tenemos un sujeto no domiciliado en el Estado peruano que presta el servicio y otro sujeto domiciliado en el país quien contrató los servicios satelitales.

² *Dino Jarach, "El hecho imponible" Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 168, señala lo siguiente: " (...) será en primer término obligado al tributo al sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir una vía principal la capacidad contributiva"*

1.1.2 Aspecto material de la hipótesis de incidencia

El aspecto material corresponde a la descripción concreta del hecho imponible que se desea gravar con el impuesto a la renta en el Estado peruano (por ejemplo, la transacción u operación comercial de una venta de bienes tangibles como muebles o inmuebles, la locación o prestación de servicios, etc.).

Sin embargo, tenemos que este aspecto material requiere de una base de cálculo que sea medible y cuantificable (me refiero a la base de cálculo conocida como base imponible) para hacer posible la determinación o cálculo del impuesto a la renta a gravar, a este aspecto también se le conoce claramente como la parte mesurable del aspecto material.

1.1.3 Aspecto Temporal de la Hipótesis de Incidencia

Este aspecto temporal es la descripción del momento en que se pretende gravar el hecho imponible con el impuesto a la renta tomando como ejemplo en las descripciones anteriores de los otros aspectos, por tanto este aspecto se puede concretar en forma inmediata (por ejemplo, como en el caso del impuesto general a las ventas) y en algunos otros casos como en forma periódica, por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta que, por su naturaleza, es de carácter anual, salvo en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país.

1.1.4 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia

Este aspecto describe el lugar donde el contribuyente realiza y configura el hecho imponible que el legislador pretende gravar con el impuesto a la renta, este lugar es donde se realiza el aspecto material de la hipótesis de incidencia y es de suma importancia para que se configure la obligación tributaria de acuerdo con lo que establece la Ley del Impuesto a la Renta.

A manera de conclusión preliminar, de acuerdo con lo explicado en los puntos anteriores sobre los aspectos de la hipótesis de incidencia, es claro que el servicio satelital en cuestión cumple con los aspectos subjetivo, material y temporal. Queda espacio para analizar a mayor profundidad en el aspecto espacial, puesto que en función a la configuración de dicho aspecto específico estaremos frente a la realización del hecho

imponible y, en consecuencia, dicha operación se encuentra sujeto a tributación con el impuesto a la renta en el Estado peruano.

1.2. La territorialidad en la legislación tributaria peruana

Con la finalidad de ir previamente revisando los conceptos que ayuden a evaluar el verdadero tratamiento tributario en el Estado peruano del servicio satelital materia de la presente investigación, es necesario revisar algunos conceptos relevantes como es el caso del concepto de territorio.

Así, se tiene que muchas de las leyes tributarias se rigen por el principio de territorialidad, de esa forma las leyes se aplican dentro del alcance de la jurisdicción territorial de un Estado para ejercer su potestad tributaria sobre el mismo.

En este sentido, se dice que este principio de territorialidad (conocido también como principio de la fuente) es la “fuerza obligatoria de las leyes y demás normatividad general para los ciudadanos que habiten en el territorio de un Estado o de la autoridad que las dicta”³, con ello se formaliza la soberanía de un Estado para ejercer su potestad tributaria sobre un determinado territorio.

En este contexto, es importante señalar que, en el Perú, la ley del impuesto a la renta no regula expresamente el concepto de territorio para la aplicación adecuada del principio de territorialidad de la fuente en la determinación de las rentas que califican como rentas de fuente peruana. En tal sentido, la Norma III del Código Tributario peruano permite recurrir a otras fuentes del derecho como las disposiciones constitucionales, los tratados internacionales entre diferentes estados, leyes, etc.

Para llegar a tener un concepto claro de lo que se entiende por territorio y así poder establecer el alcance de la potestad tributaria del Estado peruano, es relevante definir el alcance del concepto de territorio para el Estado peruano. Al respecto, la Constitución del Estado peruano, establece en su artículo 54° lo siguiente:

³ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Editorial Eliasta, Argentina, 1989, pág. 54.

“El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que lo cubre.

(...) El Estado ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente hasta el límite de las doscientas millas, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad con la ley y los tratados ratificados por el Estado”. (el subrayado es nuestro)

De lo indicado en el párrafo anterior, se observa que la Constitución del Estado peruano establece expresamente como parte del concepto de territorio peruano, al espacio aéreo nacional, señalando que es aquel que se encuentra situado sobre el área terrestre y el espacio marítimo, sobre el cual el Estado peruano puede ejercer su soberanía y por ende, su potestad tributaria.

Hay que indicar, además, que, si bien la Constitución del Estado peruano establece y define el espacio aéreo nacional como parte integrante del territorio peruano, esta norma constitucional no establece una medición de dicho espacio aéreo.

Sin embargo, debe señalarse que existe un espacio exterior ultraterrestre (diferente y más allá del espacio aéreo nacional que establece la Constitución del Perú) sobre el cual, el Estado peruano no tiene ninguna soberanía o jurisdicción nacional, en consecuencia debemos tener mucho cuidado al momento de analizar determinada actividad, operación o transacción si la misma se lleva a cabo en el territorio de acuerdo al concepto previsto por la normatividad del Estado peruano que le permite ejercer su potestad tributaria.

Como se puede observar, el Estado peruano establece el concepto de territorio de forma similar a lo que se establece usualmente en la doctrina jurídica internacional. La Constitución en su artículo 54° reconoce como espacio aéreo el que cubre su territorio y el mar adyacente a las 200 millas sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional que de conformidad con la ley y con los tratados ratificados por el Estado peruano.

Del mismo modo, el numeral 3.1 del artículo 3° de la Ley N° 30339⁴, publicada el 15 de agosto del año 2015, define expresamente como espacio aéreo nacional a aquel ubicado sobre el suelo, aguas continentales, aguas interiores y el mar adyacente que se encuentra bajo la soberanía y jurisdicción del Estado peruano. Agregándose en el numeral 3.2 del artículo 3° de la referida ley que el Estado peruano ejerce su soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo nacional de conformidad con la Constitución, los tratados de los que es parte y las demás normas de derecho internacional que pueden serle de aplicación.

Cabe indicar, además, que en la exposición de motivos de la ley N° 30339 indicada en el párrafo anterior se señala en el inciso 2.3 del artículo 2 lo siguiente:

“El espacio ultraterrestre se encuentra a continuación del espacio aéreo nacional y constituye patrimonio común de la humanidad, de conformidad con el Tratado sobre los principios que deben regir las actividades de los estados en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, incluso la Luna y otros cuerpos celestes, aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 27 de diciembre de 1966.” (el subrayado es nuestro).

Asimismo, en la misma exposición de motivos se señala respecto al espacio ultraterrestre lo siguiente:

“El régimen jurídico del espacio ultraterrestre, que se encuentra sobre el espacio aéreo nacional, es diametralmente opuesto al del espacio aéreo, por cuanto el espacio ultraterrestre es considerado como patrimonio común de la humanidad o “res communis omnium”, de acuerdo con el Tratado sobre los principios que deben regir las actividades de los estados en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, incluso la Luna y otros cuerpos celestes, aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 27 de diciembre de 1966.

Es pertinente señalar que si bien no existe un instrumento internacional que establezca el límite entre el espacio aéreo y el espacio ultraterrestre, el derecho

⁴ La Ley N° 30339 es denominada: LEY DE CONTROL, VIGILANCIA Y DEFENSA DEL ESPACIO AÉREO NACIONAL. En su Artículo 1. Objeto de la Ley señala: “La presente Ley tiene por objeto establecer los principios y normas para el control, vigilancia y defensa del espacio aéreo nacional, de conformidad con la Constitución Política del Perú, la legislación nacional, los tratados de los que el Perú es parte y otras normas de derecho internacional sobre la materia que puedan ser de aplicación al Estado peruano”.

internacional consuetudinario ha establecido el derecho de paso inocente en el espacio aéreo nacional a favor de los objetos espaciales y de los objetos aeroespaciales cuyo destino sea el espacio ultraterrestre durante el despegue y/o regreso a la atmósfera terrestre, tal y como lo ha señalado la Comisión sobre la Utilización del Espacio Ultraterrestre con Fines Pacíficos – COPUOS, en los Documentos A/AC.105/635 de 15 de febrero de 1996 y A/AC.105/C.2/L.249/Add.1 del 1 de febrero de 2005.” (el subrayado es nuestro).

En la misma línea de pensamiento, se puede observar lo señalado en el artículo 3° de la Ley N° 27261 publicado el 9 de mayo de 2000, Ley de Aeronáutica Civil del Perú, modificado por la Ley N° 29941⁵ publicada el 21 de noviembre de 2012, se establece lo siguiente:

“El Estado ejerce soberanía completa y exclusiva sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente, de conformidad con la Constitución Política del Perú y las normas aplicables de derecho internacional”.

Es importante señalar cómo en las normas constitucionales y leyes del Estado peruano señaladas en los párrafos anteriores se establece, expresamente, la soberanía y la jurisdicción del Estado peruano sobre el espacio aéreo nacional; sin embargo podemos observar que, en ninguna de estas normas revisadas, se delimita o se indica los límites del espacio aéreo nacional.

1.2.1 Tratados internacionales sobre la territorialidad y el espacio ultraterrestre.

En el mundo hay tratados internacionales o multilaterales entre diferentes estados sobre la territorialidad, el espacio aéreo y el espacio ultraterrestre, estos tratados regulan el alcance del concepto de territorio, de tal manera que permite ejercer la soberanía y jurisdicción exclusiva de un Estado sobre el espacio aéreo situados sobre el espacio terrestre y marítimo.

⁵ Ley Ley N° 29941 que precisa los artículo 3 y 14 de la Ley N° 27261, ley de Aeronáutica Civil del Perú, señala en su artículo 3°: “Sobre la soberanía y jurisdicción del espacio aéreo: El Estado peruano ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y mar adyacente, de conformidad con la Constitución Política del Perú y las normas aplicables de derecho internacional.”

1.2.1.1 Convención de París en 1919

La Convención de París en el año 1919 es un tratado internacional relativo a la navegación aérea de los estados, en dicho tratado se suscribe un acuerdo de reconocimiento mutuo de la soberanía sobre sus espacios aéreos ubicados sobre sus territorios⁶, lo cual guarda vital importancia para el caso del Estado peruano cuando a través de su Constitución establece que el espacio aéreo comprende o es parte del concepto de territorio peruano y, por otro lado, las normas de carácter tributario hacen mención al territorio peruano cuando pretende gravar aquellos hechos impositivos que se desarrollan o realizan dentro de territorio nacional.

La Convención para la Reglamentación de la Navegación Aérea Internacional, más conocida como Convención de París de 1919, fue el primer tratado internacional que reguló la navegación aérea. En la convención participaron 27 estados, entre ellos la representación del Estado peruano.

Este tratado llevado a cabo en París en el año 1919 con participación del Estado peruano consagró la soberanía de los estados sobre su espacio aéreo, en consecuencia es de suma importancia para nuestro caso de investigación sobre el servicio satelital prestado por una persona jurídica no domiciliada, cuya actividad en parte es desarrollada en el espacio aéreo nacional y en el espacio ultraterrestre, más allá del espacio aéreo nacional, dicho tratado, referido a principios de la soberanía de los Estados contratantes, dispone que cada Estado tiene soberanía sobre su espacio aéreo, el cual se encuentra ubicado encima de su territorio.

1.2.1.2 Convención de Chicago en 1944

Por otro lado, al finalizar de la segunda guerra mundial, los estados Unidos promovieron una conferencia con el objetivo de actualizar los acuerdos internacionales sobre aviación civil, regulados básicamente sobre la base de la Convención de París llevada a cabo en 1919; por ello, la Convención Internacional sobre Aviación Internacional (Chicago, 1944) llevada a cabo en la ciudad de Chicago del 1 de noviembre hasta el 7 de diciembre

⁶ CONVENIO DE PARÍS DE 1919 - ley 12.152 - CONVENCION PARA LA REGLAMENTACION DE LA NAVEGACION AEREA INTERNACIONAL, Capítulo I Principios generales, numeral 1°. Señala lo siguiente: "Las Altas Partes contratantes reconocen que toda potencia tiene la soberanía completa y exclusiva sobre el espacio atmosférico de encima de su territorio."

de 1944, tuvo dentro de sus objetivos actualizar las normas sobre la navegación aérea, el tratado es el más importante tratado normativo en el Derecho Público Internacional Aeronáutico.

El Convenio de Chicago señala respecto a la navegación aérea lo siguiente: “Artículo 1: Todos los estados tienen soberanía plena y exclusiva sobre el espacio aéreo sobre su territorio”, manteniendo el mismo principio de la soberanía nuevamente como en el convenio de Paris de 1919 sobre la soberanía de un Estado sobre su territorio nacional, cabe mencionar que en este tratado no se hace referencia alguna respecto al espacio exterior o espacio ultraterrestre.

Cabe mencionar que el Estado peruano confirmó el depósito del instrumento de ratificación o adhesión el 8 de abril de 1946 a la Convención de Chicago, con lo cual comparte el principio de soberanía sobre su espacio aéreo nacional.

1.2.1.3 Tratado sobre el espacio ultraterrestre en 1967

Por otro lado, tenemos el tratado sobre el espacio ultraterrestre o tratado sobre el espacio exterior, cuyo nombre completo es “Tratado sobre los principios que deben regir las actividades de los estados en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, incluso la Luna y otros cuerpos celestes”. Es un tratado que forma la base del derecho internacional acerca del espacio y entro en vigencia en octubre de 1967. Desde el año 2015, existen 103 países que son partes del tratado indicado. El Perú es una de las partes que han ratificado este tratado.

Este tratado sobre el espacio ultraterrestre que representa el marco jurídico básico del derecho internacional del espacio que tiene, entre sus principios, la prohibición explícita a cualquier Estado de reivindicar recursos celestes como la luna o un planeta, ya que los mismos son patrimonio común de la humanidad.

En ese sentido, en el artículo II del Tratado se establece que "el espacio ultraterrestre, incluso la Luna y otros cuerpos celestes, no podrá ser objeto de apropiación nacional por reivindicación de soberanía, uso u ocupación, ni de ninguna otra manera".

Asimismo, dicho tratado establece que los satélites son considerados “objetos o vehículos espaciales” a tenor de la Resolución N° 1721 de las Naciones Unidas⁷.

Sobre la base de lo señalado en los párrafos anteriores, es claro que ningún Estado tiene jurisdicción propia para ejercer su potestad tributaria en el espacio exterior o espacio ultraterrestre, en consecuencia tampoco el Estado peruano tiene jurisdicción nacional alguna o potestad tributaria en el espacio ultraterrestre o espacio exterior. Sin embargo, también se observa algunos convenios con otros estados, los mismos tienen soberanía y jurisdicción nacional sobre aspectos relacionados a la navegación aérea en su espacio aéreo nacional, el cual se encuentra ubicado por encima de su territorio.

Por otro lado, debe mencionarse que, en la actualidad, el derecho espacial⁸ es incipiente; por tanto, se encuentra en pleno desarrollo y evolución como consecuencia del desarrollo de nuevas tecnologías que se utilizan a nivel mundial como es el caso del uso de los satélites geostacionarios en el espacio ultraterrestre. Inclusive su

⁷ *Los tratados y principios que deben regir las actividades de los estados en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, así como de resoluciones conexas, aprobados por la Asamblea General.*

Resoluciones 1721 A y B (XVI) de 20 de diciembre de 1961 Cooperación internacional para la utilización del espacio ultraterrestre con fines pacíficos.

La Asamblea General, reconoce que toda la humanidad tiene interés en que se fomente la utilización del espacio ultraterrestre con fines pacíficos y que es preciso reforzar urgentemente la cooperación internacional en este importante campo, estimando que solo debe explorarse y utilizarse el espacio ultraterrestre en beneficio de la humanidad y en provecho de los estados, sea cual fuere su grado de desarrollo económico o científico.

1. Recomienda a los estados que, en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, se guíen por los siguientes principios:

a) El derecho internacional, incluida la Carta de las Naciones Unidas, se aplica al espacio ultraterrestre y a los cuerpos celestes;

b) El espacio ultraterrestre y los cuerpos celestes podrán ser libremente explorados y utilizados por todos los estados de conformidad con el derecho internacional y no podrán ser objeto de apropiación nacional;

2. Invita a la Comisión sobre la Utilización del Espacio Ultraterrestre con Fines Pacíficos a que estudie los problemas jurídicos que puedan plantear la exploración y utilización del espacio ultraterrestre y presente un informe sobre el particular.

⁸ *Actualmente el derecho espacial se encuentra regulado por la Oficina de Naciones Unidas para Asuntos del Espacio Exterior (UNOOSA).*

El origen del derecho espacial coincide con el lanzamiento del primer satélite artificial llevado a cabo por la Unión Soviética en octubre de 1957. Dicho satélite, llamado Sputnik, formaba parte del proyecto llamado Año Geofísico Internacional. Desde entonces las operaciones en el espacio han aumentado drásticamente en número e importancia y con ellas el derecho espacial.

denominación es incierta, algunos lo llaman derecho astronáutico, derecho interastral, derecho sideral, derecho interplanetario, derecho cosmonáutico y derecho extraterrestre, etc.; sin embargo, este derecho tiene normas legislativas de carácter nacional e internacional que de alguna forma controlan las actividades en el espacio exterior.

El incremento de las actividades espaciales comerciales está llevando a los estados a pensar de qué manera pueden regular las actividades espaciales de carácter privado con el objetivo de no ser un obstáculo, sino un instrumento que promueva la inversión y que su vez cumpla con el derecho internacional, Esto preocupa no solo al Estado peruano sino a otros estados que se encuentra en vías de desarrollo, más aún cuando los estados desarrollados pueden hacer prevalecer sus intereses nacionales frente a los de los estados en vías de desarrollo.

En el caso específico de la actividad llevada a cabo a través de los satélites geoestacionarios, los mismos se movilizan a través de la órbita geoestacionaria, es decir, los satélites circulan en un anillo ubicado encima de la línea ecuatorial de la Tierra, aproximadamente, a una distancia desde la tierra de 36,000 km en el espacio exterior. Esta orbita en la línea ecuatorial, tiene un número limitado de "huecos" orbitales disponibles para circular; por tanto, solo un número limitado de satélites se pueden colocar en órbita geoestacionaria ubicada en la línea ecuatorial, este tema ha llevado a conflictos entre estados que pretenden estar ubicados en los huecos orbitales (países de la misma longitud, pero con latitudes diferentes).

1.2.1.4 Declaración de Bogotá en 1976

En este escenario señalado precedentemente, los estados situados en la órbita del ecuador de la tierra también han afirmado su demanda legal a fin de tratar de controlar el uso del espacio aéreo por encima de su territorio, especialmente, en el año 1976 cuando algunos estados ubicados en el ecuador de la tierra crearon la denominada Declaración de Bogotá para controlar el uso del espacio por encima de su territorio. En efecto, en el año de 1976, se da lugar en Bogotá, la reunión de representantes de naciones como Brasil, Ecuador, Colombia, Indonesia, Uganda, Kenia y República del Congo, todos países ubicados sobre el ecuador, declararon entonces que el espacio ultraterrestre hace parte de su territorio

para y poder así acceder cuando las condiciones tecnológicas lo permitieran a ubicar su propio satélite.

Sin embargo, esta declaración de Bogotá⁹ tiene opiniones en contrario al derecho internacional, así lo comenta Nicolas Buitrago en su publicación “Declaración de Bogotá: Análisis y soluciones para que Colombia entre en la era satelital”, en la que señala que esta declaración por ser de carácter unilateral no ha sido reconocido por los demás estados no firmantes de dicha declaración que carece de validez para el ejercicio de la soberanía y jurisdicción del espacio exterior, dado que la posición universal del espacio exterior o ultraterrestre es de naturaleza común y nadie puede ejercer unilateralmente su soberanía y jurisdicción.

⁹ Nicolás Eduardo Buitrago Rey, estudiante de pregrado de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, escribió: DECLARACIÓN DE BOGOTÁ DE 1976: ANÁLISIS Y SOLUCIONES PARA QUE COLOMBIA ENTRE EN LA ERA SATELITAL, señalando lo siguiente: “La Declaración de Bogotá a la luz del Derecho Internacional: Ahora bien, en cuanto al análisis jurídico de la Declaración de Bogotá, es necesario mirar a la declaración en sentido estricto (como fuente de derecho internacional) y el contenido de la misma.

En primer lugar: ¿puede un acto jurídico unilateral de los estados ir en contra de un tratado? Las declaraciones son soft law, que, si bien no se encuentran en el Art 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, parte de la doctrina las ha entendido como fuente en virtud del dinamismo del derecho internacional y en parte como instrumento para interpretar las fuentes formales. En esa medida, el soft law tiene un carácter flexible, pero al carecer de efectos obligatorios, se opone al concepto de hard law, de las fuentes formales, cuya obligatoriedad no se discute. Por lo tanto, si un Estado ya adquirió una obligación mediante un tratado o no ha utilizado la figura del objetor persistente en el caso de una costumbre, evidente o salta a la vista que la obligación no se puede dejar de cumplir por la simple declaración de un Estado.

Además, la consecuencia normal de una declaración unilateral es o que sea aceptada por el Estado o los estados a los cuales se dirige, y que se convierta, en efecto parte del asentamiento de un tratado; o que sea ignorada o rechazada y que el otro Estado o estados no busquen ejecutarla, entonces la misma se convertirá en letra muerta. Por esta razón, lamentablemente la declaración en discusión se ha convertido en letra muerta, gracias a que no ha existido aceptación alguna por otro Estado (con posterioridad se discutirá el caso del Galaxy II y estados Unidos), ni por las Organizaciones Internacionales que regulan la materia (CUPEUCC y la UIT), y los únicos estados que han realizado actuaciones en aras de ejecutarla han sido los mismos estados declarantes.

En segundo lugar: ¿puede una disposición de derecho interno ir en contra de una disposición de derecho internacional? El artículo 101 de la Constitución Política de Colombia dice: “(...) También son parte de Colombia (...) el segmento de la órbita geoestacionaria”, en cuanto a esto, la discusión en torno a dicho artículo ya fue superada, ya que la Corte Constitucional en sentencia C-208/04 cuando discutió la constitucionalidad del acuerdo realizado con Intelsat dijo que “de la lectura detenida del artículo 101 se tiene que la órbita geoestacionaria es parte del territorio colombiano, ‘de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales’”, volviéndose superflua una discusión más profunda en torno a este punto.”

Cabe mencionar que el Estado peruano no es parte de los estados declarantes, en tal sentido, no comparte dicha posición de la declaración de Bogotá.

La declaración de Bogotá tuvo como objetivo estudiar la órbita geoestacionaria, y llegar a la conclusión que la órbita geoestacionaria es un recurso natural y que los países ecuatoriales declaran que la órbita sincrónica geoestacionaria es un hecho físico vinculado a la realidad de nuestro planeta, ya que su existencia depende exclusivamente de su relación con fenómenos gravitatorios causados por la tierra y, por eso, que no debe ser considerado parte del espacio ultraterrestre; en consecuencia, los segmentos de la órbita sincrónica geoestacionaria son parte de su territorio nacional sobre el cual los estados ecuatoriales pueden ejercer su soberanía nacional.

En su propia declaración, indican además que la órbita geoestacionaria es un recurso natural escaso, cuya importancia y valor aumentará rápidamente junto con el desarrollo de la tecnología espacial y con la creciente necesidad de comunicación, por lo que los países ecuatoriales reunidos en Bogotá declaran la existencia de su soberanía sobre este recurso natural.

Por su lado, las Naciones Unidas han regulan el servicio satelital hace mucho tiempo a través de la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT)¹⁰, que viene a

¹⁰ *LA UNIÓN INTERNACIONAL DE TELECOMUNICACIONES (UIT) Y LAS COMUNICACIONES SATELITALES* La Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) es el más antiguo de los organismos internacionales, fundado en el siglo XIX. En 1865, fue firmado el primer Convenio sobre Telegrafía Internacional, el cual dio paso al establecimiento de la Unión Internacional de Telegrafía. El desarrollo de la telefonía a partir de 1876, y de las comunicaciones inalámbricas en 1896, debido a los inventos de Alexander Bell y los descubrimientos de Marconi, culminó en la Conferencia Internacional de Radiotelegrafía de 1906, y en la firma del primer Convenio sobre la Radiotelegrafía Internacional de 1906. En 1932, la fusión de la Unión Internacional de Telegrafía y la Unión Internacional de Radiotelegrafía, resultó en la formación de una sola entidad, la UIT, organismo que forma parte de las Naciones Unidas (NNUU) desde 1947. Al principio la UIT trataba casi exclusivamente con temas técnicos, pero en la última década se ha visto involucrada en temas de más envergadura, como los de las políticas internacionales, así como el desarrollo del sector de telecomunicaciones en los países menos favorecidos. Hoy en día cuenta con más de 180 Administraciones miembros, así como con numerosos Miembros Asociados, su gran mayoría empresas privadas, entre ellas, fabricantes de equipos, operadoras de redes, y prestatarias de servicios de telecomunicaciones.

Los servicios satelitales están categorizados en Servicios Fijos por Satélite (FSS), los Servicios Móviles por Satélite (MSS), y los Servicios de Difusión por Satélite (BSS o DBS). Además, están definidos otros servicios: los de radiodeterminación, los aeronáuticos, los de los radioaficionados, etc. Los que son de mayor interés para el propósito de esta ponencia son los Servicios Fijos por Satélite (FSS) y los Servicios Móviles por Satélite (MSS).

ser el más antiguo de los organismos internacionales reguladores sobre esta materia del servicio satelital.

1.3. Criterios de conexión en la legislación tributaria peruana

Para efectos tributarios del impuesto a la renta, para que un ingreso sea calificado como renta en la legislación tributaria peruana y, de esa forma, se genere un impuesto por pagar, es necesario que haya algún punto de conexión o criterio de vinculación o sujeción con el Estado peruano. De tal manera que, por algún motivo, el Estado peruano pueda atribuirle a este ingreso su soberanía y jurisdicción, es decir, que el Estado peruano a través de su institución llamada administración tributaria tenga la facultad, o mejor dicho tenga esa facultad llamada como la potestad tributaria¹¹ que permita tributar esa renta generada en el Estado peruano.

Estos puntos de conexión o criterios de vinculación que otorgan potestad tributaria al Estado peruano sirven para vincular una renta generada por el deudor

Esto es parte de la Ponencia de Sylvia Ospina, Directora Regional de Asuntos Regulatorios para América Latina, ICO Global Communications Services, Inc.: "EL DERECHO ESPACIAL, LAS TELECOMUNICACIONES INTERNACIONALES POR SATÉLITE Y LOS RECURSOS NATURALES".

¹¹ *La Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución.*

En el artículo 74 de la Constitución vigente, se establece que: "Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. (...)

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."

Como podemos apreciar, la actual Constitución señala expresamente solo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro Límites que debe respetar quien ejerce potestad tributaria: i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, iv) No Confiscatoriedad.

tributario con el Estado peruano (acreedor tributario) al establecer su principio jurisdiccional, que le permitirá ejercer sus facultades establecidas y normadas en su legislación tributaria y generar de esa manera ingresos al fisco peruano.

Para poder determinar el cumplimiento del aspecto espacial de la hipótesis de incidencia en el caso del impuesto a la renta, se necesita determinar claramente los nexos o vínculos entre el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente o responsable del pago del impuesto) y el Estado peruano a efectos de que este último, en su calidad de acreedor tributario, pueda ejercer la potestad tributaria que le es inherente como un país soberano para poder cobrar un determinado impuesto.

Son estos nexos o vínculos denominados criterios de vinculación o puntos de conexión, que resultan necesarios para que el Estado peruano se atribuya la jurisdicción (en el sentido de potestad tributaria) y de esa forma hacer tributar las rentas generadas en su jurisdicción.

En consecuencia, podemos definir los criterios de vinculación o de sujeción como aquellos aspectos o características plasmadas en la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta que grava un determinado supuesto de hecho, que determinan la vinculación entre el hecho generador de la obligación tributaria y de la potestad tributaria del Estado, de manera que dicha renta generada por un hecho imponible tribute en el Estado peruano.

Por tanto, sobre la base de lo anteriormente mencionado, podemos indicar que los criterios de vinculación o sujeción tienen la función principal de relacionar a los sujetos pasivos (el contribuyente o responsable del tributo) y los hechos imponibles con la soberanía del Estado debiendo tenerse en cuenta que la soberanía se manifiesta en la potestad tributaria.

Por otro lado, estos puntos de conexión, dependiendo de algunas características, pueden ser de carácter subjetivo u objetivo, así podemos señalar que el primero se centra en las personas que realizan el acto o hecho gravado para generar la renta, específicamente, con su “deber de contribuir” y, en el segundo caso, se basa en la operación, transacción o actividad que involucre al Estado que pretende gravar la correspondiente o que el objeto de la acción esté conectado de alguna manera con dicho Estado, con prescindencia del nexo de la persona en cuestión, de tal manera que dependiendo de algunas características establecidas en la legislación tributaria será

posible que se puedan identificar estos puntos de conexión o criterios de vinculación subjetivos u objetivos¹².

A continuación, para tener una mejor idea, conceptualmente, procederé a describir una clasificación más detallada de los puntos de conexión o sujeción de carácter subjetivo y objetivo:

a) Subjetivos:

a.1 Personas naturales o físicas

- Nacionalidad, ciudadanía
- Domicilio o residencia

a.2 Personas jurídicas o sociedades

- Lugar de constitución
- Sede de dirección efectiva

b) Objetivo:

b.1 Ubicación territorial de la fuente

Debo señalar con respecto de estos puntos de conexión o criterios de vinculación, que los estados no los usan en forma exclusiva, sino que usualmente utilizan una combinación de ellos, en general dependiendo de la particular legislación tributaria de cada Estado¹³.

Esto debido a las diferentes situaciones que se presentan en la práctica, como distinguir entre personas físicas reales y las personas jurídicas como las empresas o sociedades, de ahí que los criterios aplicados a las personas reales no se les pueden aplicar

¹² Para Juan Roque García Mullín. Capítulo III: Principio Jurisdiccional de su libro "Manual del impuesto a la renta" señala que los principios de sujeción son aplicados por el estado en forma libre, y como todo hecho económico tiene un aspecto objetivo y otro aspecto subjetivo, lo cual origina que dichos criterios se dividan en objetivos y subjetivos.

¹³ Dino Jarach, "El hecho imponible" Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 212, señala lo siguiente: "(...) los criterios que el legislador adopta para vincular la materia imponible con su poder fiscal ocupan, en la sistemática de la relación jurídica tributaria, la posición de nexo o vinculación del hecho imponible con el sujeto activo (...)"

los mismos principios a las personas jurídicas por sus características conceptuales propias de cada uno de ellos.

En la práctica, para este tipo de entes como las empresas o sociedades, cuando se les aplica criterios subjetivos, estos pueden ser de carácter formal o sustancial, en el primero están los criterios de lugar de constitución y los segundos, de carácter sustancial, los que se refieren a la sede efectiva de la sociedad, es decir, el lugar real donde se encuentra radicando efectivamente el poder económico de la sociedad o empresa, en otras palabras, donde realmente desarrolla su actividad comercial generadora de rentas sujetas a tributación.

Cabe señalar que los criterios subjetivos responden a razones de carácter político y social, esto es a su “deber de contribuir”, dado que los sujetos o contribuyentes conviven en una determinada organización social y política que debe contribuir a su financiamiento; sin embargo, en el caso de los criterios de carácter objetivo responde, básicamente, a razones económicas de un país, dado que este les proporciona las posibilidades para la generación de rentas con su ambiente político, económico, social y jurídico¹⁴.

1.3.1. Criterios de conexión objetivos

Los criterios de vinculación de carácter objetivos se relacionan con la ubicación territorial o geográfica de la fuente productora de rentas¹⁵, por tanto este criterio se fundamenta básicamente en el hecho económico y no, en los aspectos personales del sujeto pasivo; en consecuencia, al utilizar este criterio, el Estado peruano tendrá el derecho de exigir el pago del impuesto independientemente de la nacionalidad, ciudadanía, domicilio o

¹⁴Dino Jarach, “El hecho imponible” Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, pág. 215, señala lo siguiente:“(…) El poder fiscal no se halla limitado por principios superiores de orden jurídico, de derecho internacional ni constitucional ni tampoco por principios éticos, sino que, sustancialmente, el estado adopta los criterios de imposición para determinar el ámbito de aplicación de los impuestos; criterios fundados en su interés político económico, sin perjuicio de los ideales de justicia en que debe inspirarse siempre la actividad legislativa.

Giuliani Fonrouge en su libro *Derecho Financiero*, pág. 356 expresa su defensa del criterio de la fuente, diciendo que: “No se trata, pues de la preeminencia de una razón utilitaria, de lo que convenga a los países importadores de capitales, sino de la afirmación de un concepto con fundamentación Jurídico económico incuestionable (...)”

¹⁵Sacchetto, Claudio. “El Principio de Territorialidad”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Editora Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998. Pág. 53.

residencia del sujeto pasivo, por tanto, en relación con el servicio satelital, es de analizar si es relevante la condición del proveedor del servicio de ser no domiciliado en el Perú.

En este criterio de vinculación, el Estado peruano tiene la potestad tributaria básicamente porque el hecho gravado que genera el impuesto a pagar en el territorio nacional está relacionada a la estructura económica del Estado peruano, es decir, hay un fundamento económico que es el elemento vinculante de las rentas que se producen en nuestro territorio y están gravadas con el impuesto a la renta por estar ubicadas en el territorio nacional.

En este sentido, el criterio de vinculación de la territorialidad de la fuente establece que las rentas cuyas fuentes se encuentran ubicadas en territorio nacional¹⁶, es decir, si el lugar donde se genera o produce la riqueza está en el país que permite su creación, la consecuencia sería que estaría plenamente justificado en este caso que el Estado peruano ejerza su potestad tributaria, en ese contexto, el sujeto pasivo debe contribuir pagando un tributo con el Estado peruano para que este pueda sostener la infraestructura necesaria y demás servicios que hagan posible la generación de rentas e ingresos gravados.

En este orden de ideas, se puede concluir que las rentas que se generen por alguna actividad o bien ubicado en territorio nacional peruano tendrán la naturaleza o calidad de

¹⁶ *La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945 establece en las Reglas de Fuente:*

El tratamiento doctrinario de los criterios de vinculación del impuesto: Los criterios de vinculación del impuesto a la renta definen el derecho de un Estado a imponer su sistema tributario sobre operaciones que considere dentro de su ámbito jurisdiccional.

En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como “renta” por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas.

De acuerdo con la doctrina fiscal internacional, son dos los criterios básicos de vinculación que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales.

- *Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen de toda la renta mundial de un residente, domiciliado o nacional de un país determinado con independencia de la localización de la fuente productora de la renta.*
- *Criterio territorial u objetivo: También conocido como el principio de la fuente u origen de la renta, implica la sujeción a gravamen de los residentes y no residentes de las rentas cuyas fuentes están localizadas en el país que pretende imponer su sistema tributario.*

Como ha sido reconocido en la práctica fiscal internacional, ambos criterios se aplican de manera combinada.

rentas de fuente peruana, en consecuencia aquellas rentas que no estén en esta situación serán calificadas como rentas de fuente extranjera.

La aplicación de este criterio objetivo de conexión se relaciona a las circunstancias de tipo económico de la actividad o hecho gravado, así podemos ver que se basa en las posibilidades que permiten que se generen rentas en el país, dado que se han hecho uso de los bienes y servicios del Estado peruano para la generación de la riqueza, en consecuencia el sujeto generador de rentas al utilizar bienes y recursos del Estado peruano obtienen beneficios en su favor siendo facilitado por el Estado peruano, por tanto corresponde que dichos beneficios sean gravados con el impuesto a la renta en el Perú.

Como se puede observar, este criterio de vinculación objetivo de territorialidad de la fuente ya no atiende a consideraciones subjetivas de tipo personal del sujeto o contribuyente, sino que centra la atención en circunstancias de tipo u orden económico. El derecho a exigir el pago del impuesto a la renta a los contribuyentes se fundamenta básicamente en la "pertenencia" de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un determinado Estado.

En efecto, el criterio de vinculación objetivo de territorialidad de la fuente se describe en el contenido siguiente:

"(...) este concepto territorial tiene su fundamento en las ventajas que derivan de la pertenencia a un determinado agregado económico, político y social, representadas por los beneficios que el contribuyente obtiene directa o indirectamente, a través de los servicios públicos que mantiene el Estado en su territorio y de las demás ventajas que le proporciona la vida social".¹⁷

Estas características particulares de un Estado son, en definitiva, los que permiten o hacen posible la generación de rentas, por ello que el Estado que otorga todas estas facilidades en términos de servicios, infraestructura, bienes, etc. para que los contribuyentes en general (personas jurídicas y naturales) puedan desarrollar sus actividades o transacciones propias para generar sus rentas, es que se fundamenta la posibilidad de aplicar la potestad tributaria de un Estado, dado que este es el que hace posible la generación de rentas por parte de los contribuyentes.

¹⁷ Supervielle, *El concepto de Fuente en el impuesto a la renta*. Rev. Fac. Derecho, Montevideo, año VII No. 1, pág. 279.

En consecuencia, el criterio de vinculación objetivo de la territorialidad de la fuente es la base o fundamento de la potestad tributaria en el Estado peruano por las rentas que se generen en él, de manera que por aplicación de la territorialidad de la fuente en el impuesto a la renta impone el gravamen a las rentas de capital, a las rentas de trabajo, a las rentas provenientes de capital o trabajo o la combinación de ambos, etc., siempre que esté situado o utilizado económicamente en territorio nacional, o se desarrolle una actividad civil, comercial, empresarial o de otra índole en el país.

1.3.1.1 Criterio de territorialidad de la fuente

Como se explicó precedentemente, este criterio de vinculación objetivo de territorialidad de la fuente a diferencia de los criterios de vinculación subjetivos no tiene en consideración los atributos personales de las personas físicas (como son la nacionalidad, ciudadanía, domicilio o residencia), sino que toma en consideración aspectos de carácter meramente económico.

Este criterio de la territorialidad de la fuente se fundamenta, principalmente, en las ventajas que derivan de la pertenencia de elementos de carácter económico, político y social, es decir, los beneficios que obtiene el contribuyente de parte del Estado de forma directa y/o indirecta de los servicios públicos para hacer posible que la empresa pueda conseguir sus objetivos empresariales, es decir, claramente en la generación de rentas imponibles sujetas de tributación se ve favorecida por las características propias o facilidades que otorga un Estado.

Es así que, la aplicación de este criterio de territorialidad requiere una definición muy clara de lo que se entiende por la territorialidad de la fuente, que considera que se grava las rentas de acuerdo al lugar geográfico donde han sido obtenidas, puesto que muchas veces no es sencillo establecer el lugar donde se genera la renta, en dicho caso las reglas de territorio deben ser claramente establecidas según el tipo de renta, de esa forma se evitan las confusiones en el verdadero tratamiento tributario que corresponde aplicar.

Un problema usual en la aplicación de este principio de territorialidad es cuando ocurre que las rentas se generan a raíz de la utilización de factores de producción ubicados en diferentes estados y generan rentas en el exterior, otras veces podemos considerar

también que se trata de rentas que se generan como una prolongación de la actividad ejercida en el Estado.

Establecer el lugar donde se genera o produce la renta en varias oportunidades es difícil de determinar, puesto que la generación o producción de la renta puede completar su ciclo de producción, o industrial o comercial en más de un estado, inclusive se puede complicar aún más considerando que en dos estados el concepto de territorialidad puede ser diferente, de manera que se hace más difícil la aplicación de los criterios de conexión para poder tributar en un estado.

Determinar el lugar de producción de la renta, está muchas veces en función del tipo de actividad que genera la renta, en ese sentido, quiero mostrar un intento para clasificar y aclarar este tema, a través del autor Rosseto¹⁸ quien clasifica las rentas de la siguiente manera:

- Provenientes de inmuebles, donde el lugar productivo determinante o predominante es el capital
- Rentas mobiliarias, incluyen los resultados de la explotación de los bienes muebles, inmateriales, derechos y valores mobiliarios. Estas rentas en cuanto a la influencia de su obtención de los factores de la producción son similares a la anterior.
- Provenientes de la prestación de servicios personales, aquí el factor productivo más importante es el trabajo.
- Rentas provenientes de actividades industriales, comerciales, financieras y agropecuarias, en donde los factores productivos son el capital y el trabajo que, aunque en distintas proporciones, tienen mucha importancia en todas ellas.
- En este caso, se plantea el concepto de empresa ya que estas rentas llamadas “empresariales” se pueden tratar de dos formas: a) segregándolas en función del tipo de renta para poder incluirlas en los apartados anteriores o b) tratándolas como rentas “empresariales” sin interesar la actividad que les dio origen ni los bienes involucrados, muebles, inmuebles, derechos. Nótese que se intenta solucionar el problema desplazando la cuestión del origen de la

¹⁸ Rossetto, Jorge, “Algunas reflexiones sobre el tema de la fuente territorial de rentas y la ponderación de sus factores productivos” en “estudios en memoria de Rarr Valdez Costa”, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria. 1999. Pág. 118 y siguientes.

renta a la ubicación del principal factor supuestamente utilizado para su producción, con lo cual se vuelve a reproducir la alternativa mencionada anteriormente para las “rentas empresariales”.

A partir de esta clasificación, se puede establecer el tratamiento de cada renta en función de dos parámetros: a) individualizar los factores productivos que han concurrido a la obtención de la renta y b) establecer la localización física de ellos, es decir, la fuente territorial de cada factor.

Cuando se trata de situaciones donde concurre un solo factor (por ejemplo, las que provienen del trabajo personal) es de fácil aplicación este principio de territorialidad de la fuente; sin embargo, cuando intervienen más factores en la producción de la renta, el caso se complica.

Este criterio se complica de igual forma cuando se utiliza como criterio de atribución de renta el lugar de utilización o aprovechamiento económico del servicio ya que, a veces, los resultados pueden estar gravados en el lugar donde el servicio se produce o se adquiere y, simultáneamente, en el lugar donde el servicio es utilizado o aprovechado, de aquí se puede observar dos variantes de criterio, el lugar físico de la utilización del factor que genera la renta por un lado y por otro el lugar donde se produce el aprovechamiento económico, variantes de criterio que, como se verá más adelante, hay pronunciamientos al respecto de entes fiscales del estado (informes de la administración tributaria y del Tribunal Fiscal).

En el caso de los beneficios que percibe una empresa, tenemos que sus rentas, cuando se derivan o generan por la combinación de los elementos del capital y del trabajo, los fundamentos del criterio de vinculación de la territorialidad de la fuente señalan que para determinar la ubicación de esta fuente de rentas, debemos considerar el lugar donde se haya desarrollado la actividad económica o se halla ubicado el bien que ha generado la renta, ya que de la actividad empresarial puede inferirse una paralela afectación del capital.¹⁹

¹⁹ Ver, para un más amplio desarrollo del punto, el documento ALALC/DTI/11/dt1, "La aplicación del principio de territorialidad de la fuente a los beneficios de empresas", así como las discusiones del Grupo de Expertos de Naciones Unidas, Primer Informe, p. 33 y sgts.; Segundo Informe, página 19 y siguientes y 74 y siguientes.

Este criterio de vinculación de la territorialidad de la fuente establece la potestad tributaria de un estado a las rentas generadas dentro de su territorio, las demás rentas existentes son calificadas como rentas de fuente extranjera, sin considerar si las generan sujetos domiciliados o no, como pueden observar el criterio de vinculación, es uno solo y no responde a otros criterios como la mencionada del domicilio de la persona natural o jurídica.

En ese contexto, se observa que el criterio de vinculación o conexión de la actividad generadora de rentas (salvo los casos de asistencia técnica y servicio digital) tiene dos requisitos para su calificación: el primero es que exista en el país actividad de la empresa, y el segundo requisito es que esa actividad sea generadora de rentas; por tanto, a falta del cumplimiento de algún requisito mencionado no calificaría como una actividad generadora de rentas, por consiguiente no estaría en el ámbito de la potestad tributaria de un Estado para gravar las rentas generadas por este tipo de empresas.

Hay que mencionar que en el foro técnico de ALALC se ha pronunciado afirmando que el criterio de vinculación de territorialidad de la fuente es el que debe regir para los tratados internacionales entre estados de la misma asociación como con terceros estados no asociados; sin embargo, hay que señalar que aún dista mucho de existir unanimidad sobre el punto²⁰. Asimismo, se observa que hay una preocupación y esfuerzo importante por tratar de establecer tratamientos generales internacionales para el caso de rentas generadas en diferentes territorios de estados, con la finalidad de uniformizar el tratamiento tributario que corresponde aplicar en cada caso en concreto en que se presenta.

Como podemos observar, se pretende siempre relacionar el principio de territorialidad de la fuente con los aspectos económicos que involucran el desarrollo de determinada actividad generadora de rentas, lo que resulta relevante es esto, para tratar de establecer en el caso del servicio satelital su verdadero tratamiento tributario frente al impuesto a la renta.

²⁰ ALALC/DTI/III/dt6, "Mercaderías almacenadas por una empresa extranjera en un país en desarrollo, al solo efecto de su elaboración por una empresa domiciliada en esa jurisdicción". El art. 18 del estudio técnico de ALALC indica que "la rentabilidad extensa generada por la elaboración o transformación de mercaderías remitidas un Estado contratante al solo efecto de la realización de esos procesos, solo podrá ser sometida a imposición por este Estado contratante".

1.3.2 Criterios de conexión subjetivos

Los criterios subjetivos son los que atienden a las circunstancias personales de quien participa en el fenómeno económico, es decir, del sujeto perceptor del ingreso considerado renta, se toma en cuenta la nacionalidad, lugar de domicilio o de residencia, (en el caso de las personas naturales), o lugar de constitución o sede de dirección efectiva (para las personas jurídicas).

1.3.3 Criterios de conexión en el caso de personas jurídicas

Como se mencionó precedentemente, los criterios de conexión o puntos de conexión, llamados muchas veces como criterios de vinculación o criterios de sujeción de la nacionalidad, la ciudadanía, la residencia o el domicilio de las personas, se aplican solo a personas naturales, dado que solo ellas tienen el carácter personal, a diferencia de las sociedades o empresas (personas jurídicas) que no tienen ese carácter personal indicado los derechos u obligaciones como si fueran personas físicas nacionales, residentes o ciudadanos.

En estos casos de personas jurídicas o empresas, se aplica por extensión de los conceptos de puntos de conexión de las personas naturales para aplicarlos en las personas jurídicas, ello necesita que previamente se establezca, conceptualmente, qué es lo que se debe entender por el criterio de la nacionalidad o por residencia, y otros (más de una entidad) cómo es la persona jurídica dado que su existencia es de carácter legal a diferencia de las personas físicas.

Estos puntos de conexión, para el caso de aplicarlos a las personas jurídicas, suelen agruparse en dos categorías según sean criterios de vinculación de naturaleza formal o de carácter sustantivo, los cuales pasaré a comentarlos.

1.3.3.1 Criterios de conexión de tipo “formal” para personas jurídicas

El criterio de vinculación o conexión de tipo formal más conocido para estos casos de empresas o sociedades es el punto de conexión que señala el lugar de constitución de la persona jurídica, por tanto tenemos que se califica como un ente nacional de un Estado cuando esta se ha constituido formalmente en él.

Este criterio de vinculación o conexión formal tiene algunas limitaciones en su aplicación, puesto que este criterio utilizado no abarca a cubrir a todas las personas jurídicas, dado que en la práctica existen diversos tipos de personas jurídicas (domiciliadas y no domiciliadas) como las personas jurídicas que son sociedades de hecho o las empresas unipersonales.

Aquí también existen variantes del criterio de vinculación formal señalado, por ejemplo, se toma en cuenta el domicilio de la constitución de la persona jurídica, es decir, no se considera el domicilio de la empresa, sino el domicilio donde ocurre el acto de constitución de esta, en ese escenario, el domicilio se vuelve más flexible de asignar para los intereses particulares de una empresa y genera confusión para determinar el verdadero lugar geográfico por considerar.

Estos criterios de vinculación o conexión señalados, el de constitución y domicilio del acto de constitución se vuelven, a veces, ambiguos cuando se presentan ciertas situaciones respecto de la aplicación de dichos criterios, por ejemplo, es el caso de los documentos que acreditan que la constitución de una persona jurídica no sea clara o sea ambigua para establecer el lugar de constitución o el domicilio del acto de constitución, de tal manera que no queda clara su plena aplicación, esto sucede a veces por diversas circunstancias que ocurren en el tiempo.

El criterio de vinculación o conexión formal del lugar de constitución de la persona jurídica, usualmente, se aplica en los países de América del Sur y América del Norte, puesto que dicho criterio de vinculación es el criterio más simple de aplicar y el criterio de vinculación que menos dudas deja respecto de su aplicación para determinar el ámbito de la potestad tributaria de un Estado, particularmente, en el peruano se toma este vínculo o punto de conexión de constitución de la empresa, tal como se puede observar en la lectura de la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de rentas de fuente peruana.

1.3.3.2 Criterios de conexión de tipo “sustantivo” para personas jurídicas

Los criterios de vinculación o conexión de carácter sustantivo no contemplan para definir su aplicación el lugar de constitución de la persona jurídica o sociedad, sino que utilizan otros conceptos de carácter sustancial, es decir, más cercanos a la realidad económica del negocio.

En el caso del criterio de vinculación o conexión de carácter sustantivo o sustancial, se toma en cuenta, básicamente, el lugar geográfico donde está efectivamente el poder económico de la persona jurídica o empresa. En este criterio de vinculación sustantivo, se ubica el criterio de sede social real, principal establecimiento y el concepto de sede de dirección efectiva, criterios de vinculación muy utilizados en países desarrollados como los de Europa.²¹

Estos criterios de vinculación o conexión sustantivos descritos son muy objetivos en cuanto a su apreciación de las personas jurídicas; sin embargo, no escapan a posibles malas interpretaciones o dudas que se puedan ocasionar en su aplicación, por ejemplo, es el caso de una sociedad sucursal que, por razones diferentes, se puede volver como la empresa más importante respecto de la empresa matriz, en consecuencia tendríamos que el domicilio estaría en otro Estado.²²

Como estos criterios de vinculación o conexión son establecidas en base al interés particular de cada Estado, estas pueden variar dependiendo de muchos factores, referidos ya sea por la situación económica que prevalece en una época determinada que puede cambiar con el tiempo dependiendo de otras circunstancias como es el caso, por ejemplo, de épocas de guerra, o épocas de auge económico o crisis internacionales, también depende, pues, de los intereses propios de los estados y de las agrupaciones de varios de ellos con intereses comunes.²³

²¹ *El art. 58 del Tratado de Roma atiende a que las sociedades tengan "su sede social, la administración central o el centro de actividad principal en el interior de la Comunidad". La ley alemana de 1925, a que "la sede social o el lugar de residencia de la dirección se halle en el interno, del Reich".*

El art. 4 del Modelo OECD para evitar la doble tributación, atiende a la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, agregando que cuando en virtud de las disposiciones del par. .1, "una persona que no sea una persona física sea residente de ambos estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante en que se encuentre su sede de dirección efectiva". Este artículo cuenta con la reserva de los estados Unidos, donde se expresa que como allí "es tradicional la sujeción por nacionalidad (o por el lugar de constitución. cuando se trata de sociedades) este país se reserva el derecho de aplicar este criterio en los convenios que concluya con otros países miembros de la OECD".

El criterio de Gran Bretaña es el del "lugar de dirección central y real control"; ver reporte nacional al Congreso de IFA, México, 1974, Cabiers, pág. 11/206.

²² *La jurisprudencia inglesa ha aceptado expresamente que una sociedad, al igual que una persona física, puede tener pluralidad de domicilios (V. reporte nacional a IFA, citado en nota anterior).*

²³ *Debe destacarse que los conceptos de "nacionalidad de la empresa" (o del capital) y "nacionalidad de la sociedad", que muchas veces, por comodidad de lenguaje, se utilizan como*

1.3.4 Criterios de conexión en el caso de personas jurídicas no domiciliadas

Los criterios de conexión o sujeción para personas jurídicas no domiciliadas en muchos aspectos siguen la misma suerte cuando se aplica a las personas jurídicas domiciliadas en el país, en tal sentido al no tratarse de una persona física o natural, no corresponde aplicar los criterios de conexión subjetivos como el de la nacionalidad, la ciudadanía, la residencia o el domicilio, que se aplican a solo a personas naturales, dado que solo ellas tienen el carácter personal a diferencia de las personas jurídicas (domiciliadas o no domiciliadas).

En la legislación tributaria del Estado peruano, se aplican los criterios de conexión o criterios de vinculación de carácter subjetivo y también los criterios de conexión de carácter objetivo, de manera que cuando el Estado peruano aplica los criterios de conexión objetivos o territorialidad de la fuente, se manejan criterios los denominados factores²⁴ para ejercer la soberanía o potestad tributaria, entre estos factores que se consideró para la formulación de la reglas de fuente peruana, un nuevo factor llamado

sinónimos, son en definitiva diferentes; la sociedad puede ser formalmente nacional, por haberse constituido en el país, y pertenecer a una empresa extranjera a su vez, una empresa de cierta nacionalidad puede operar a través de sociedades constituidas en diferentes países, etc. En general, puede decirse que las disposiciones de los regímenes de regulación de inversiones extranjeras en Latinoamérica atienden más a la nacionalidad del capital o empresa, que a la de la sociedad. Véase al respecto, enfatizando la distinción entre empresa y sociedad, Eduardo White, "Naturaleza Jurídica de las empresas multinacionales" en Derecho, Pontificia Universidad de Perú, 1973.

²⁴ *La exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945 establece en las Reglas de Fuente: (...) Ahora bien, dentro del criterio territorial u objetivo existen varios factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas, entre ellos tenemos a los siguientes: (...)*

f) El nuevo criterio del "uso del mercado":

Bajo este criterio cualquier rendimiento de actividades o explotaciones económicas sin mediación de E/P que sean realizadas o estén localizadas en el país, tendrán su fuente en este territorio por el mero hecho que tal explotación económica se ejercite en el mismo.

(...) Se ha señalado que será de fuente territorial la renta de empresa obtenida sin E/P siempre que se proyecte dicha actividad y se obtenga ventajas económicas de tal actividad en el territorio. "El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin E/P se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado".

Bajo esta variante, lo relevante es la proyección de la actividad económica sobre el mercado doméstico - en el que no existe una E/P- sobre la base de la ventaja o beneficio que supone la finalidad dispuesta de hacer empresa aquí.

“uso del mercado”, el cual establece que si la actividad empresarial es factible o viable, económicamente, es porque existe un mercado en el territorio donde se desarrolla o explota la actividad. En dicho contexto, podemos ver que el Estado peruano puede ejercer su potestad tributaria sobre dicha actividad y someterla a imposición del impuesto a la renta, puesto que el Estado mismo permite a los contribuyentes en general (sean personas jurídicas domiciliadas o no domiciliadas en el país), con las facilidades que otorga, a desarrollar la actividad generadora de rentas en el territorio peruano.²⁵ Cabe señalar que, actualmente, este criterio quedo plasmado en la Ley del Impuesto a la Renta para el caso de servicios digitales.²⁶

Hay que señalar que en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945 que formula las reglas de fuente basadas en el criterio territorial u objetivo de la fuente, se evalúa la inclusión del nuevo factor para el ejercicio de la potestad tributaria como es el criterio del “uso de mercado”, señalándose lo siguiente:

“(…) este criterio de “hacer empresa” sin presencia material o física en el mercado del consumidor lo que promueve es que la fuente se fije en el lugar de residencia del usuario o consumidor.

²⁵ Tomando el comentario registrado en el pie de página de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, Reglas de Fuente, respecto al criterio de territorialidad u objetivo, sobre el nuevo criterio del “uso de mercado” se señala lo siguiente:

ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit P. 67

Idem. El autor citra el principio recogido en la jurisprudencia de la Corte Suprema Norteamericana en el caso *Burger King Corporation v. Rutzwicks*, 471 US 462 (1985), mediante la cual en un caso de impuesto a las ventas la Corte define que, si la empresa no residente intencionalmente dirige sus actividades hacia determinado Estado, entonces debe tributar en este último por cuanto se aprovecha de los beneficios económicos de éste le brinda.

²⁶ En el CAPÍTULO II BASE JURISDICCIONAL del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta, en el inciso b) del Artículo 4°-A.- RENTAS DE FUENTE PERUANA se señala lo siguiente: “Para efectos de lo establecido en el artículo 9° de la Ley, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones: (...) Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.”

La misma regla podrá ser tenida en cuenta en los casos de actividades que se generan en un determinado país, por los avances tecnológicos (tales como el uso de satélites), no requieran de presencia física en el citado territorio.”

Sin embargo, tal como se reconoce en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, no existía la correcta adaptación de la norma tributaria a los cambios tecnológicos que se vienen produciendo en el mundo por lo que identifica la necesidad de incorporar una regla de fuente (uso de mercado) para los ingresos provenientes de transacciones realizadas a través del internet, así como para las rentas por los servicios que, al prestarse, utilizan el espectro radioeléctrico del país.

Se observa que, en la exposición de motivos respecto al Decreto Legislativo N° 945, se sugiere que las actividades que generan rentas y son realizadas por un satélite en territorio peruano deberían estar bajo la jurisdicción o potestad tributaria del Estado peruano, a pesar de que se pueda dar el supuesto en que el proveedor no domiciliado del servicio (operador satelital) no se encuentra físicamente²⁷ ubicado en el territorio peruano para realizar la actividad generadora de rentas, esto con base en el criterio de fuente del uso de mercado.

Nótese que, si bien en la referida Exposición de Motivos se mencionó la necesidad de incluir el criterio de conexión de “uso de mercado” para los servicios satelitales, dicho criterio no fue implementado en la legislación del impuesto a la renta para este tipo de actividad.

²⁷ Tomando el comentario registrado en el pie de página de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 995, Reglas de Fuente, respecto al criterio de territorialidad u objetivo, sobre el nuevo criterio del “uso de mercado” se señala lo siguiente:

Esta regla, que puede ser recogida legalmente sin generar la menor duda interpretativa, mantiene, no obstante, un problema 'conceptual referido a sí, en efecto, puede entenderse producida una renta de actividad económica organizada sin un soporte objetivo en el territorio y en ausencia de un titular (o empresario)' que tenga poder de gestión sobre la empresa

Frente a esta interrogante conceptual, anota acertadamente Rosembuj, que la actividad económica del no residente se valora por su naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio. Así, la calificación de rendimiento de actividad económica se basa en la preexistencia externa de un factor de autoorganización que se proyecta en sí mismo sobre el territorio. La obtención de rendimientos por un no residente sin EJP exige conocer de su actividad fuera del país para, posteriormente, establecer si tales rendimientos integran el objeto de su actividad empresarial.

1.4 Características de los criterios de conexión para personas jurídicas

Al respecto se verifica que en ningún país se aplica un solo criterio de vinculación o conexión para establecer la potestad tributaria de un Estado, generalmente, podemos ver que los estados aplican varios criterios de vinculación o puntos de conexión, que incluyen alternativos derivados de ellos que dependen del tipo o naturaleza de la renta que estará sujeta a imposición del impuesto a la renta o también de los propios intereses de cada Estado en particular.

En muchos estados, se utiliza el criterio de conexión objetivo de la territorialidad de la fuente para todas las rentas que se generan utilizando los medios característicos de un Estado, como es su economía o la infraestructura del propio estado. En esa línea de pensamiento, podemos observar que también es muy usual aplicar el criterio de vinculación subjetivo de la nacionalidad o domicilio del sujeto a tributación en un Estado para que tribute sobre su riqueza.

Otra característica de la aplicación de estos criterios de vinculación o sujeción o conexión se relaciona con las consecuencias que genera su aplicación práctica, por ejemplo, cuando las rentas de sus nacionales o residentes están sujetas a gravamen a pesar de que han sido obtenidas en cualquier parte del mundo, es decir, este sujeto tributará por sus rentas de fuente peruana y extranjera que obtenga, vale decir el sujeto tributará por sus rentas de fuente mundial.

Sobre la base de estos comentarios, las responsabilidades de los sujetos pasivos pueden ser diferentes ante el fisco de un Estado, depende si les es aplicable el criterio de vinculación subjetivo como el de nacionalidad o domicilio, o también podrían estar sujetos a imposición simplemente por el hecho de obtener rentas de fuente nacional que da origen a que, en tales estados, se manejen los conceptos de "sujeción limitada" o real "sujeción ilimitada" o personal.

En la segunda situación señalada en el párrafo anterior, se encuentran los sujetos que no son residentes, pero generan rentas en el país, a consecuencia de ello, responden limitadamente por el impuesto a la renta y finalmente en la primera, en cambio, están los sujetos que están gravados con el impuesto por la totalidad de las rentas que generan en todo el mundo.

La utilización de distintos criterios de vinculación por diferentes estados produce fenómenos como la denominada doble imposición o múltiple imposición internacional y genera desventajas para la circulación comercial de bienes y servicios entre estados.

Cabe mencionar que la doble imposición internacional puede ser jurídica o económica.²⁸

La doble imposición jurídica internacional ocurre cuando existe imposición de la misma renta por el mismo periodo en dos jurisdicciones distintas, lo cual ocurre cuando dos estados gravan a la misma persona por la misma renta, y se impone un mismo impuesto, por ejemplo, cuando un sujeto es residente en dos estados, por nacionalidad, en uno y, por el criterio de domicilio, en otro Estado, y en ambos estados se grava por la misma renta con el mismo impuesto.

La doble imposición económica internacional ocurre cuando una misma renta se grava dos veces en diferentes estados; pero respecto de contribuyentes distintos, por ejemplo, esto ocurre cuando una renta de una empresa tributa en el Estado fuente y dicha renta, en calidad de dividendo, se grava en cabeza del accionista de la referida empresa por parte del Estado de residencia de dicho accionista. Similar situación tenemos cuando la legislación tributaria de un Estado no permite la deducción como gasto lo que en el otro Estado es una renta o ganancia gravada.

1.5 Neutralidad y equidad tributaria en los criterios de vinculación o sujeción

Los criterios de vinculación conocidos y aplicados por los estados tienen por finalidad resolver situaciones que se presentan en la práctica y, generalmente, son de carácter convencional. La idea básica es que las operaciones comerciales deben estar sujetas al mismo tratamiento tributario sin que haya distorsiones que generen posiciones más beneficiosas solo para cierto grupo de ellas.

En ese sentido, considerando que los criterios de vinculación sirven como un medio para que los estados tengan legitimidad para obtener recursos a través de la tributación, los cuales son claramente necesarios para el desarrollo de un Estado en todos

²⁸ Cordon Exquerro, Teodoro y Martinez de la Hoz, Marcellin, "La hacienda pública internacional, en Manual de la Hacienda Pública", Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1995, diferencian, siguiendo el criterio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, entre doble imposición jurídica internacional y doble imposición económica internacional.

los ámbitos, estos criterios deben tener presente los principios de neutralidad y equidad tributaria.

Este principio de neutralidad consiste en no introducir distorsiones en las normas que regulan el tratamiento tributario para favorecer alguna actividad específica o producto que afecta las decisiones de los participantes económicos, en buena cuenta debemos tener un tratamiento normativo legal tributario que no sean más gravosos o ventajosos para alguna situación particular en desmedro de otras operaciones comerciales similares.

Respecto del principio de equidad, debemos tener presente adoptar un tratamiento tributario con base en los criterios de vinculación o sujeción que se ajuste a la verdadera capacidad contributiva de los agentes económicos que intervienen en la transacción comercial y graven sus rentas que generan en forma equivalente entre los diferentes sujetos pasivos.

Siendo el principio de equidad una medida para estar bajo el ámbito del impuesto a la renta, en función del principio de capacidad contributiva, es importante tener en cuenta sus fundamentos sobre la base de la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que realiza, en tal sentido, la equidad tiene dos sentidos: la equidad horizontal y la equidad vertical.

La equidad horizontal es un principio que es entendido como aquellos que están en igualdad de situación (en términos de capacidad contributiva) deben pagar igual gravamen de impuesto a la renta, asimismo la equidad vertical, que incluye a aquellos que tienen diferente situación corresponde diferente gravamen del impuesto (caso típico de las rentas personales que se les aplica tasas progresivas sobre la base de sus rentas que generan en el tiempo).

Actualmente, estamos en un mundo cada vez más globalizado y con nuevos procesos, nuevas transacciones económicas y requerimientos que requieren ser normados tributariamente, es decir, aparecen nuevas formas de relaciones económicas, que conforman lo denominado por algunos como una nueva economía, en ese escenario, la normatividad legal tributaria tradicional también debe cambiar para modernizarse ante el avance mundial.

En este contexto, la tributación también debe cambiar hacia una nueva tributación, que se replantee ante los cambios de las transacciones entre los diversos sujetos

económicos, los criterios de vinculación o conexión usualmente utilizados sin dejar de lado la aplicación de los principios de neutralidad y equidad tributaria tradicionales de un Estado.

La doctrina contempla al impuesto a la renta como un tributo que cumple con los principios tanto de equidad horizontal como la de equidad vertical, además que dicho impuesto, por ser horizontal, es de carácter global y general, es decir, que este impuesto abarca la totalidad de las rentas que genera el sujeto del impuesto sin discriminaciones entre diversos tipos de rentas.

Algunos piensan que, ante el avance de la sociedad, se debería dejar de lado en cierta medida el principio de capacidad contributiva (principio de equidad) y otorgar mayor participación al principio del beneficio, es decir, que la tributación se distribuya entre los sujetos económicos (personas naturales o jurídicas) sobre la base de los beneficios que obtiene del Estado por tributar sus rentas, siendo eso así, estaríamos ante una correlación más directa y también se obtendría mayor transparencia de lo que se obtiene a cambio por pagar tributos.

Los que respaldan la aplicación del principio de equidad podrían manifestar que el principio de beneficio no es propicio ante la actual coyuntura, sobre todo porque en los estados en vías en desarrollo y, en menor medida, los estados desarrollados tienen varios niveles de pobreza que existen en estos estados, este principio del beneficio no debería estar en función de los beneficios que obtienen por los tributos que pagan al fisco, porque, inclusive por otro lado, se promueve la acción del Estado a través de diversos programas de carácter social que están encaminados a aliviar la situación de pobreza en la que se encuentran.

1.6 La recaudación tributaria y los criterios de conexión

Los estados tienen por finalidad, entre otras, recaudar impuestos para hacer posible el desarrollo social de su sociedad, en ese contexto, en la recaudación tributaria existen dos partes entre el contribuyente sujeto a imposición y el Estado, en el que a este último mencionado le corresponde una doble función, uno que es la de recaudar y cobrar los impuestos y la de retornarlos a la sociedad bajo la forma de bienes y servicios públicos.

La recaudación tributaria es un proceso social regulado y normado legalmente, en el cual el cumplimiento tributario responde a un mandato legal que el contribuyente debe

acatar y que la autoridad encargada de la recaudación (administración tributaria) debe hacer cumplir a los contribuyentes, según las facultades que las leyes le otorgan, en tal sentido, haciendo uso el Estado peruano de su potestad tributaria, plantea varias estrategias de recaudación de impuestos que, inclusive en el tiempo, varían de acuerdo a las necesidades que surgen y nuevos hechos que ocurren como los cambios internos dentro del Estado y otros externos fuera del país, como la transformación digital en el mundo o nuevas transacciones internacionales que se suscitan producto de la evolución tecnológica a nivel mundial.

Por otro lado, los criterios de vinculación o sujeción establecidos por el Estado peruano para hacer posible la tributación de los contribuyentes son variados, dependen muchas veces de la naturaleza y características propias de la renta sujeta a imposición, también responden a regulaciones o adecuaciones de carácter mundial, así tenemos, por ejemplo, la CAN o los lineamientos de la OCDE, en una prevalece el criterio de la fuente y en la segunda, el criterio de residencia; sin embargo, al revisar la normatividad tributaria peruana, vemos el uso de varios criterios de vinculación, sin embargo, prevalece en muchos el de residencia.

Para efectos de la recaudación tributaria, los criterios de vinculación predominantes en el Perú permiten hacer posible la recaudación, sin embargo surge el problema cuando estamos frente a contribuyentes que no son domiciliados en el Perú que usualmente prestan servicios de diferente índole (servicios digitales o aquellos servicios prestados de manera remota que son consumidos en territorio peruano), lo cual dificulta, de esa manera, la recaudación de impuesto, en ese escenario, el Estado peruano utiliza, entre otras estrategias, el del agente de retención, es decir, encarga la función recaudadora a este agente, que viene a ser el pagador de los servicios.

Por otro lado, existe otro elemento que debe tenerse en cuenta: la conciencia tributaria de los contribuyentes y ciudadanos en general, de manera que se pueda fortalecer al aplicar mecanismos de control recaudatorio, siempre que el Estado dé muestras de administración honesta y eficiente. Independientemente de que una sociedad se encuentre regida o no por un sistema democrático, el cumplimiento de los deberes fiscales responde a procedimientos que se encuentran regulados por norma expresa que permite a la administración tributaria la potestad de cobrar los impuestos y de actuar en contra de quienes no paguen sus obligaciones tributarias que respetan el principio de

legalidad y reserva de ley previstos en el artículo 74° de la Constitución del Estado peruano²⁹.

1.7 Base jurisdiccional del impuesto a la renta en el Perú

Los estados en general aplican y respetan los principios de neutralidad y equidad tributaria al momento de legislar su normatividad tributaria, con algunas variantes, y depende de las características propias de cada Estado, en tal sentido, el Perú no es ajeno a esta línea de pensamiento y es quien establece su alcance jurisdiccional en razón de los criterios de vinculación que más le convenga, dicho concepto de base jurisdiccional se encuentra estrechamente relacionado entre la renta y el sistema tributario peruano que intenta gravarla con el impuesto a la renta.

Como en muchos estados, en el Perú, al establecer los criterios que estructuran su sistema de base jurisdiccional para atribuirse su potestad tributaria sobre la renta, se pueden generar problemas de doble imposición internacional, que muchas veces son solucionados mediante los acuerdos denominados convenios de doble imposición internacional.

Como he señalado anteriormente en forma reiterada, los criterios de vinculación o conexión pueden responder a dos clases de criterios básicos de acuerdo con la doctrina revisada: los criterios de conexión subjetivos, que se basan en circunstancias referidas al sujeto que ha generado la renta y los criterios de conexión objetivos, que responden al hecho que la fuente productora de la renta se encuentre ubicada en el territorio del Estado peruano que quiere gravar la renta.

El estudioso tributarista Néstor Carmona Fernández señala lo siguiente respecto a los puntos de conexión: “La Fiscalidad de los no residentes en España: Hecho imponible y supuestos de exención”³⁰ e indica los siguientes criterios que pueden ser utilizados por el legislador tributario para definir la soberanía fiscal sobre determinado tipo de rentas:

²⁹ El Artículo 74° de la Constitución del Estado peruano señala: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.”

³⁰ Cfr. CARMONA Fernández, Néstor: “La Fiscalidad de los no residentes en España: Hecho Imponible y supuestos de exención”. En *Manual de fiscalidad internacional, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2001*.

- a. Criterio de la situación de la fuente productora. La principal modalidad de este criterio es el que vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situada físicamente la fuente productora. Ejemplos de este criterio son el gravar las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio; los derechos relativos a los bienes muebles o inmuebles situados en el territorio, etc.³¹
- b. Criterio del lugar de la realización o prestación de los servicios. Este criterio hace referencia al lugar donde se efectúa o desarrolla un trabajo personal determinado, por ejemplo, este criterio lo tenemos en el inciso f) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta para el caso de personas naturales y en el inciso e) del mismo artículo indicado en el caso particular de las personas jurídicas, el cual establece que se considera renta de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole que se lleven a cabo en territorio nacional.
- c. Criterio del lugar de la utilización económica. Este criterio atribuye la fuente al lugar donde se coloca financieramente el capital, donde se produce el aprovechamiento económico, etc. En la Ley del impuesto a la renta, en cuanto a servicios internacionales, este criterio viene siendo usado para los servicios de asistencia técnica y servicios brindados a través de Internet o cualquier adopción o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología usada por internet o cualquier otra red a través de la cual se prestan servicios equivalentes.
- d. Criterio del lugar de residencia de la entidad emisora. Supone que el Estado que debe atribuirse la potestad tributaria debe ser aquella en el que el contribuyente resida y se utiliza normalmente en el caso de rentas o en el caso de ganancias de capital por enajenación de valores mobiliarios (acciones, bonos, etc.).

³¹ Cabe mencionar que dicho criterio lo tenemos en el inciso a) y b) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta que señala: "Artículo 9°. - En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República.
b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país."

- e. Criterio del pago. Es un criterio que sirve como complemento a los demás, con el fin de abarcar más supuestos. Por ejemplo, actualmente, en nuestra ley se recoge este criterio en el caso de regalías, pues el inciso b) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta establece: “Tratándose de las regalías a que se refiere el artículo 27° de la Ley del impuesto a la renta, 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”. Asimismo, para el caso de rentas producidas por capitales, dividendos, rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tal como se observa en los incisos c), f) y g) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta.
- f. Criterio del uso del mercado. Este criterio supone que estará gravada la renta en el Estado que sirva como lugar de residencia al usuario o al consumidor. Se usa este criterio cuando el Estado no tiene certeza de si debe o no exigir el pago del tributo, ya que la persona que realiza la actividad económica no cuenta con establecimiento permanente al momento de llevar a cabo sus operaciones comerciales y además porque la propia naturaleza de sus operaciones hace imposible que se establezca con certeza dónde utiliza económicamente el bien o servicio brindado. Cabe mencionar que dicho criterio del uso de mercado solo se encuentra previsto, actualmente, en nuestra legislación tributaria para el caso de los servicios digitales.

En el Perú, el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se encuentran sujetas al impuesto, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que conforme a la ley se consideren domiciliados en el país sin tener en cuenta su nacionalidad.³²

En el caso de personas no domiciliadas, el sistema es distinto, pues solo tributan en el Perú por aquellas rentas que el legislador peruano considera que tienen como fuente de riqueza el Perú; por ello, para el presente caso de investigación del servicio satelital

³² *El domicilio es, en sentido jurídico, un atributo de la personalidad, que consiste en el lugar donde la persona (física o jurídica) tiene su residencia con el ánimo real o presunto de permanecer en ella.*

prestado por un sujeto no domiciliado, la base para establecer el tratamiento tributario en el Perú se basa en determinar si dicho servicio cumple con algún criterio de conexión que he mencionado en los párrafos anteriores.

1.8 Criterios de conexión del impuesto a la renta en la legislación comparada de Argentina y España

En el Estado de Argentina, las personas naturales y las personas jurídicas residentes en el país están sujetas a imposición sobre la totalidad de sus rentas que adquieren, es decir, todas las rentas que son obtenidas en el país y en el exterior (criterio de la renta mundial como se aplica similarmente en el Estado peruano). Sin embargo, para el caso específico de los sujetos no domiciliados en Argentina, tributan solamente por sus rentas de fuente argentina.

El artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto a las Ganancias señala, expresamente, los criterios de conexión o sujeción para que el Estado Argentino pueda aplicar su potestad tributaria sobre los contribuyentes y, en consecuencia, la imposición del impuesto a las rentas al sujeto no domiciliado.

Asimismo, se puede observar en su legislación tributaria que el Estado argentino utiliza el criterio de vinculación de la territorialidad de la fuente productora, también el criterio del lugar de la prestación del servicio, el criterio del lugar de utilización económica y el criterio del lugar de residencia de la entidad emisora, muy parecido como aplica los criterios de vinculación o conexión según la legislación tributaria del Estado peruano.

En el Estado de España, para el caso de sujetos no domiciliados en su país y que generan rentas en territorio español, se aplican los criterios de la territorialidad de la fuente y el criterio del pago aplicable para determinadas rentas³³ como en el Perú, en algunos casos muy particulares de rentas de diversas fuentes, que se aplica el criterio del pagador.

³³ *El impuesto que deben pagar los no residentes, no es el Impuesto sobre las ganancias o el Impuesto a las personas físicas, sino el Impuesto sobre la Renta de no Residentes regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo del 2004 y por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio de 2004.*

Por otro lado, como se puede observar, los criterios de vinculación o conexión, conceptualmente, son los mismos y su elección está en función de los propios intereses de cada Estado, como ya se dijo en párrafos anteriores de esta tesis de investigación, lo que genera, de esa forma, conflictos jurisdiccionales entre los estados y pueden presentarse en alguna transacción comercial por el uso de criterios distintos o por el uso de un mismo criterio jurisdiccional, por ejemplo, cuando en dos países se pueden elegir el criterio personal, pero en uno de ellos se puede tomar en cuenta la nacionalidad y en el otro la residencia.

1.9 Conclusiones

Sobre la base de todo lo anteriormente analizado y comentado, las principales conclusiones referidas a los principios jurisdiccionales aplicados en el Perú y en el mundo son las siguientes:

- Para que la obligación tributaria se materialice en un determinado Estado, requiere que haya de por medio una relación efectiva entre el criterio de vinculación o punto de conexión con el Estado, quien es el que mantiene la potestad tributaria y puede exigir la respectiva prestación tributaria producto de la obligación.
- Los criterios de vinculación o puntos de conexión establecidos en las normas tributarias para establecer la calificación de rentas sujetas a imposición o no en un Estado, son de tipo político (como la nacionalidad o ciudadanía), los de tipo territorial (como el domicilio o residencia) y los de tipo económico (como el criterio de la fuente).
- En el Estado peruano de acuerdo con la Constitución Política del Perú, se entiende por territorio al espacio terrestre, al espacio marítimo (hasta el límite de las doscientas millas) y el espacio aéreo que los cubre. Sin embargo, hay que señalar que la Ley del Impuesto a la Renta no tiene un concepto de territorio en forma expresa, por lo que en virtud de la Norma III del Código Tributario resulta aplicable. Asimismo, debe tenerse en cuenta que para efectos de que el Estado peruano pueda ejercer su potestad tributaria no basta que la actividad se realice o no en su territorio, sino que en la ley debe estar previsto el correspondiente criterio de conexión que resulte aplicable a la operación bajo análisis.

- En la Constitución del Perú, se define al espacio aéreo como parte del territorio peruano donde se ejerce soberanía y jurisdicción por parte del Estado, en este contexto, la Ley N° 30339 - Ley de Control, Vigilancia y Defensa del Espacio Aéreo Nacional define expresamente como espacio aéreo nacional a aquel ubicado sobre el suelo, aguas continentales, aguas interiores. La norma señala, además, que se encuentra bajo la soberanía y jurisdicción del Estado peruano de conformidad con la Constitución, los tratados internacionales de los que es parte y las demás normas de derecho internacional que pueden serle de aplicación. Asimismo, en la exposición de motivos de la ley señalada se indicó que el espacio ultraterrestre se encuentra a continuación del espacio aéreo nacional y constituye patrimonio común de la humanidad, de conformidad con el Tratado sobre los principios que deben regir las actividades de los estados en la exploración y utilización del espacio ultraterrestre, incluso la Luna y otros cuerpos celestes, aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 27 de diciembre de 1966.
- Si bien hemos podido observar y analizar la Constitución del Estado peruano y otras leyes peruanas, se establece expresamente al espacio aéreo nacional como parte integrante del territorio peruano, en el cual el Estado peruano puede ejercer su soberanía y jurisdicción, y, por tanto, aplicar su potestad tributaria; sin embargo, no hay una medición exacta y clara del espacio aéreo nacional que lo delimite o establezca expresamente sus límites que permitan establecer hasta dónde es el alcance de dicho espacio aéreo nacional, por tanto claramente es un problema para la aplicación del criterio de conexión o vinculación de territorialidad de la fuente en el caso especial de acreditar si una renta generada por una persona jurídica no domiciliada pueda ser calificada como renta de fuente peruana para efectos del impuesto a la renta.
- Respecto de los fundamentos de cada uno de los criterios de vinculación o puntos de conexión analizados, se observa que en realidad cada uno mantiene un grado de validez y su uso en un Estado depende básicamente de las necesidades específicas de carácter económico, contable, legal, etc., que sea de interés particular de un Estado, es decir, no se puede concluir que alguno de los criterios puede ser mejor que otro.

- En los estados en general, se pretende, normalmente, que los contribuyentes tributen sobre sus rentas de fuente mundial, lo cual se denomina como la neutralidad impositiva, es decir, que en un Estado se aplicará la potestad tributaria para que tributen las rentas que los residentes obtienen en el país, sino que también se incluyen a las rentas que se obtienen en el extranjero, dado que en caso contrario se estaría favoreciendo indebidamente la erradicación de capitales fuera del Estado para evitar la tributación alterando la neutralidad del sistema incentivando la exportación de capitales fuera del país.
- La aplicación de la potestad tributaria en un Estado en base a los criterios de vinculación también tienen sus argumentos basados en la capacidad contributiva de las personas naturales o jurídicas, es decir, a un Estado le interesa que tribute el real poder económico de una persona, es decir, que se tribute por el total de las rentas que reciba o tenga una persona independientemente del lugar donde se obtenga dichas rentas, puesto que ello representa para el Estado un sentido de justicia donde los que tiene una mayor capacidad de riquezas tributen más por ellas. Sin embargo, no basta este principio sino también la capacidad de recaudación del Estado.
- Respecto de la aplicación del criterio de vinculación objetivo de la territorialidad de la fuente, se entiende que se basa o tiene un fundamento de carácter económico, es decir, entiende que las rentas que genera una persona natural o jurídica se producen en una determinada economía, en consecuencia, dichas rentas deben ser gravados en el Estado al cual pertenece dicho poder político y economía que la genera.³⁴

³⁴ Es especialmente claro Sorondo (Rev. Fac. Derecho, Montevideo, año VIII No. 1) al atacar los argumentos en que se ha pretendido basar la imposición en función de domicilio.

"El contribuyente debe pagar los impuestos no solo por los beneficios generales que recibe sino por lo que tiene, como expresión de los conceptos de solidaridad social que justifican el tributo. Pero estos conceptos de capacidad contributiva ¿deben expresarse con relación a quién? ¿se es solidario con relación a quién? ¿qué conglomerado social o asociación política o país, en suma, tiene derecho a exigir esa solidaridad? Se está en el punto de partida: la fundamentación misma del impuesto exige que la capacidad contributiva del contribuyente sea expresada con respecto al país de origen de la renta, en relación a lo que gana en dicho país -y con respecto al país donde gasta esa renta, en relación a los consumos efectuados en el mismo".

- Cuando un Estado aplica el criterio de vinculación de la territorialidad de la fuente, la potestad tributaria se aplica sobre los sujetos que generan rentas cuyas fuentes de sus rentas se encuentran dentro del territorio del Estado, asimismo, se prescinde de la nacionalidad o domicilio del sujeto pasivo, lo importante aquí es la ubicación de la fuente productora de rentas.
- En el Perú para efectos de aplicar la imposición del impuesto a la renta, el legislador tributario ha adoptado, para ello, la aplicación de los criterios de vinculación o puntos de conexión de domicilio y el de territorialidad de la fuente, este último criterio aplicable a los contribuyentes no domiciliados.
- Siendo el Perú y los demás países de América Latina, estados en vías de desarrollo básicamente perceptores de inversiones de estados del exterior, su inclinación debería ser por el principio de la fuente. Los foros técnicos de América Latina han propugnado el principio de fuente como el más adecuado y conveniente para los países del continente³⁵, tal como es el caso de la Decisión 578 del Pacto Andino.

Más adelante indica que si el país de domicilio quiere tener en cuenta la renta extranjera, como índice de capacidad, contributiva, podría hacerlo a los efectos de calcular la tasa, aplicable a las rentas nacionales.

Y agrega como argumento menor, las mayores posibilidades de evasión que presenta el sistema de domicilio.

En cuanto al argumento sobre la neutralidad, que se buscaría mediante el criterio del domicilio, este autor lo invierte con suma eficacia: si lo que preocupa es que no baya desigualdad, "es evidente que esta desigualdad solo puede corregirse por vía de atribuir la capacidad de imposición al país donde debe cumplirse tal actividad. Este es el único que puede fijar condiciones igualitarias para que la actividad que se cumple en el ámbito económico que corresponde a su soberanía financiera se desenvuelva en condiciones de un mercado económico".

Sobre el concepto de neutralidad impositiva internacional, véase también el análisis de Enrique Piedrabuena Richard, "Bases para la política latinoamericana sobre tratados tributarios", VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Punta del Este, 1970.

³⁵ *En el ámbito Latinoamericano, las I Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), consideraron "que el principio de la fuente como atributivo de exclusiva potestad fiscal se fundamenta en una adecuada distribución de poderes en el ora internacional, permitiendo a cada Estado desarrollar su propia política tributaria en armonía con respecto de los demás estados, afirmando en el campo que le es propio el principio vasto de la igualdad jurídica de las naciones", en base a lo cual recomendó la adopción principio de la fuente por oposición al de domicilio o nacionalidad.*

Más recientemente, en el seno de la ALALC, ha existido una muy activa elaboración técnica afirmándose el principio de la fuente como el que debería regir tanto los tratados entre países de

- En la práctica, se puede observar que en la legislación o normatividad legal de muchos estados de América Latina se han introducido principios jurisdiccionales de carácter objetivo como la territorialidad de la fuente y a la vez también criterios de carácter subjetivo como domicilio o residencia, puesto que la globalización de la economía mundial les ha permitido a muchos estados ser también exportadores de capitales.
- La aplicación práctica de un determinado criterio de vinculación o punto de conexión de un Estado genera muchas veces problemas para su cabal cumplimiento dada las diversas interpretaciones que se pueden dar en el tiempo o entre estados diferentes, además de la forma como se establece su aplicación, por ejemplo, en el caso del criterio de nacionalidad en un Estado puede estar en función del lugar de nacimiento, mientras que en otro Estado puede estar en función de la nacionalidad de los padres del sujeto, en tal sentido, se puede estar hablando de un criterio en particular pero su legislación tributaria es diferente de un Estado a otro.

la asociación, como con terceros países. Un esfuerzo adicional ha sido desarrollado sucesivas reuniones de expertos en doble tributación internacional que ha convocado el o mismo, a fin de ubicar territorialmente la fuente en casos especialmente discutidos a nivel internacional."

En el pacto Andino, la decisión No. 40, que aprobó Modelos de tratados para evitar la doble tributación, tanto entre los miembros como con terceros países, ha significado también una muy enfática y ortodoxa aplicación del principio de fuente.

A su vez, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, en su resolución No. 1430, 6 de junio de 1969, ratificó términos de una decisión anterior (del 9 de junio de 1953), el sentido de recomendar que "el principio del país fuente constituya el principio fundamental de los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo".

Véase "Acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, segundo informe, Naciones Unidas, New York, 1971, S. 71. XVI. 2, pág. 25, anexo I.

CAPÍTULO II: TRIBUTACIÓN DE LOS SUJETOS NO DOMICILIADOS

En este capítulo II, se analizará el tratamiento tributario establecido en la legislación peruana para la tributación de las rentas generadas a sujetos no domiciliados en el país a fin de tener los parámetros de análisis para evaluar el impacto respecto del impuesto a la renta en las actividades ejecutadas por los operadores satelitales a favor de personas jurídicas domiciliadas en el Perú.

2.1 Calificación como sujetos no domiciliados

En la legislación del impuesto a la renta de tercera categoría, no está regulada ampliamente la calificación de la persona jurídica no domiciliada en el Perú, como sí es en el caso de las personas naturales no domiciliadas que son consideradas sujetos no domiciliados en el país cuando, siendo peruanos, adquieren residencia fuera del país; y, de otro lado, cuando son extranjeros, sin domicilio permanente en el Perú o con domicilio, se ausentan por más de 183 días durante un período cualquiera que comprende 12 meses.

Así tenemos que, para adquirir la condición de sujeto no domiciliado, se debe tener en cuenta las siguientes situaciones:

- a) Siendo un ciudadano peruano que adquirió la residencia en otro país (lo cual lo acredita con la visa o con un contrato de trabajo por un plazo no menor a un año) y salió del Perú.

Si no puede acreditar la condición de residente en otro país, se considerará no domiciliado si permanece ausente del Perú más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.

Recobrará la condición de domiciliado en cuando retorne al país, salvo que permanezca en el Perú 183 o menos días dentro de un período de doce meses.

- b) Si se trata de un individuo extranjero y no tiene domicilio en el Perú o sin tenerlo, permanece ausente del país más 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.

Al ser un sujeto (persona natural o persona jurídica) con calidad de no domiciliado en el Perú, se encuentra obligado a cumplir con sus obligaciones tributarias únicamente respecto de sus rentas de fuente peruana. Sin embargo, en este caso la responsabilidad de la recaudación de los tributos recae en el agente de retención ante la dificultad de que el Estado peruano pueda ejercer poder de coerción sobre un sujeto que no tiene presencia física en el país o activos en el mismo contra los cuales se puede cobrar la deuda tributaria en caso de incumplimiento de la obligación tributaria.

2.2 Definición de rentas de fuente peruana en la Ley del Impuesto a la Renta

La Ley del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría establece que no importa cuál sea la nacionalidad o domicilio del sujeto o sujetos que intervengan en las operaciones que generan rentas, inclusive no importa el lugar donde se realiza la celebración o cumplimiento de los contratos para que una determinada renta califique como una renta de fuente peruana.

En efecto, el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, aquellas señaladas en dicho artículo (3), respecto de cada una de las cuales establece su respectiva regla de fuente, lo cual es relevante para los efectos de la presente investigación, los siguientes incisos:

- (i) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país (inciso b).
- (ii) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional (inciso e).

El inciso b) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta establece que califican como rentas de fuente peruana:

“Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país.³⁶

Tratándose de las regalías, 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.”

Como podemos observar, este inciso que fue modificado según texto vigente a partir del 1° de enero del ejercicio 2013 establecen que los bienes generan renta de fuente peruana cuando se encuentran situados o ubicados físicamente en el país, mientras que los derechos generan renta de fuente peruana para efectos tributarios cuando los mismos sean utilizados económicamente en el país.

Cabe señalar que el referido inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta fue la base legal utilizada por la administración tributaria para sustentar el tratamiento tributario que se le debería dar al servicio satelital prestado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano de acuerdo con la posición inicial de la administración tributaria cuando observa esta actividad satelital realizada por una persona jurídica no domiciliada desde el satélite geoestacionario (bien tangible) ubicado en el espacio exterior.

Hay que mencionar que a partir del 1° de enero del ejercicio 2013, con ocasión de la modificación del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta dispuesta en el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1120³⁷, se ha incorporado como supuesto generador de fuente peruana, las rentas provenientes de la enajenación de bienes o

³⁶ El texto actual del inciso b) señala lo siguiente: Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país. (Inciso b) del artículo 9° modificado por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1120, publicado el 18.07.2012 y vigente desde el 01.01.2013). El texto anterior no incluía el supuesto de enajenación.

³⁷ Norma publicada el 18.07.2012, y vigente a partir del 01.01.2013.

derechos cuando están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país³⁸.

Sobre los alcances de la operación o transacción comprendida en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, la administración tributaria se pronunció en el Informe N° 190-2013-SUNAT/4B0000³⁹. En dicho informe, analiza si la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes, es aplicable a todos los bienes muebles en general o solo a bienes de capital, es decir, a aquellos bienes considerados que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un negocio, señala lo siguiente:

“(…) Según la doctrina, teóricamente, a los fines de la ubicación de la fuente de la ganancia, cabe distinguir dos supuestos: por un lado, aquellos en los que cobra relevancia el bien fuente, ya que para la generación del beneficio no media actividad esencial del sujeto; y, por otro, aquellos en los que el énfasis viene dado por la actividad fuente, por ser superlativa, sin perjuicio de que puedan utilizarse o no bienes, pero que de valerse el contribuyente de ellos, éstos representan tan solo un instrumento para el ejercicio de la actividad⁴⁰.” (el subrayado es nuestro).

³⁸ En efecto, según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.° 1120, a la fecha las ganancias de capital originadas en operaciones de enajenación de los bienes detallados en el primer párrafo del inciso b) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta, no califican como renta de fuente peruana, no existiendo razón alguna que sustente que la regla de fuente del inciso b) aplique solo a la renta producto y no a las ganancias de capital.

³⁹ SUNAT emitió el Informe 190-2013-SUNAT/4B0000, por el cual responde a una consulta acerca de si la nueva regla del artículo 9, inciso b) de la Ley del impuesto a la renta, se aplica a la enajenación de cualquier clase de bienes por parte de una persona no domiciliada, o si el impuesto grava solo las rentas provenientes de la enajenación de bienes de capital. El informe establece, acertadamente, que solo se consideran rentas de fuente peruana y sujetas al impuesto, las rentas provenientes del segundo caso. La materia de este informe es la siguiente: “Se consulta si la regla de ubicación física contenida en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta, prevista para determinar la generación de renta de fuente peruana por la enajenación de bienes, es aplicable a todos los bienes muebles en general o solo a bienes de capital, es decir, a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un negocio.”

⁴⁰ Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. *El Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 2000. Tercera edición. Págs. 105 y siguientes.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la normativa del impuesto a la renta distingue las rentas provenientes de capitales, bienes o derechos de los que tienen su origen en la realización de actividades en virtud de la distinta naturaleza de la fuente productora de renta. De este modo, la regla de fuente contenida en el citado inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable al tratarse de rentas en las que su factor productivo determinante o predominante es el capital, vale decir, aquellas en que cobra relevancia el bien fuente, en las que para su generación no media actividad esencial del receptor de la misma⁴¹.

Por otro lado, tenemos el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta que señala expresamente que, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Cabe señalar en principio, que el inciso e) del artículo 9° antes señalado no hace referencia expresa a los “servicios” (solo hace referencia expresa a las “actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole”), en consecuencia, podemos señalar que los servicios se encuentran incluidos en este concepto de actividades señalado expresamente por este inciso, puesto que el concepto de servicio⁴², por definición, constituyen la ejecución de actividades. En efecto, tal como se recoge en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, se indica que el inciso comprende a rentas originadas en la explotación de un negocio o empresa que corresponde a actividades comerciales, productivas, extractivas, de servicios, etc.

⁴¹ Cabe indicar que la doctrina señala que fuente de la ganancia puede atribuirse a un bien determinado, solamente cuando la explotación de ese bien, o la ganancia consiguiente, son ajenas a la existencia de una actividad empresarial.

El bien que deriva de una actividad, o que es un medio empleado en el desarrollo de ésta, no es fuente de ganancia, sino que tal fuente radica en la propia actividad. (el subrayado es nuestro)

(Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. *El Impuesto a las Ganancias*. Tercera edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2000. Pág. 106).

⁴² *Con origen en el término latino servitium, la palabra servicio define a la actividad y consecuencia de servir (un verbo que se emplea para dar nombre a la condición de alguien que está a disposición de otro para hacer lo que éste exige u ordena). Autores: Julián Pérez Porto y María Merino. Publicado: 2008. Actualizado: 2012. Definición de servicio (<https://definicion.de/servicio/>)*

Por otro lado, para definir si estamos frente a una renta de fuente peruana en caso de servicios, tal como lo señala expresamente el inciso indicado líneas arriba, es necesario que la ejecución del servicio (actividad) se realice en territorio nacional en aplicación del principio territorial de la fuente establecido como criterio de vinculación en este caso, en este sentido, se hace necesario analizar el servicio en su totalidad y revisar si dicho servicio se ejecuta en el territorio nacional a efectos de someterlo a la jurisdicción del Estado peruano.

Sobre el alcance de este inciso, la administración tributaria se pronunció mediante el Informe N° 087-2014/ SUNAT/5D0000 del 22 de octubre de 2014 respecto de un supuesto de empresas no domiciliadas en el país sin establecimiento permanente, que efectúan endosos fuera del Perú de certificados de depósito aduanero emitidos respecto de sus existencias provenientes del exterior, que se encuentran en un depósito aduanero ubicado en el territorio nacional a favor de otras empresas no domiciliadas en el país. Siendo endosantes, desarrollan actos de administración, control, decisión, comercialización y/o producción, etc., en el extranjero; y concluyen con lo siguiente:

“(…) De la norma citada fluye que, tratándose de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, el criterio que se ha adoptado para establecer la existencia o no de rentas de fuente peruana es el del lugar en que se lleven a cabo dichas actividades; vale decir, que el elemento definitorio de la ubicación de la fuente contenida en la norma citada es el lugar donde se llevan a cabo estas actividades.” (el subrayado es nuestro).

Nótese que, en dicho informe, se destaca el hecho que, si el bien se deriva de una actividad o es un medio empleado en el desarrollo de esta, no hace que el bien sea fuente de ganancia, sino que la fuente radica en la propia actividad. Así tenemos que en el análisis del Informe N° 087-2014/ SUNAT/5D0000 se señala:

“De la norma citada fluye que, tratándose de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, el criterio que se ha adoptado para establecer la existencia o no de rentas de fuente peruana es el del lugar en que se lleven a cabo dichas

actividades; vale decir, que el elemento definitorio de la ubicación de la fuente contenida en la norma citada es el lugar donde se llevan a cabo estas actividades⁴³”

Asimismo, en el análisis que realiza la administración tributaria para este caso, se encuentra la revisión de la actividad sujeta a observación para establecer si la misma se ejecuta en territorio nacional, así podrá determinarse si dicha actividad es renta de fuente peruana tal como lo establece el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En el mismo Informe N° 087-2014/ SUNAT/5D0000 se evalúa el alcance del concepto del servicio o la actividad materia de consulta:

“En ese sentido, siendo que en el supuesto materia de la presente consulta no existe actividad civil, comercial, empresarial o de cualquier índole, que se desarrolle en territorio nacional, sino que, por el contrario, todas las actividades de la empresa que enajena sus existencias por las que se ha emitido los certificados de depósito aduanero en cuestión se efectúan en el extranjero (actos de administración, control, decisión, comercialización y/o producción, etc.), los ingresos producidos por el endoso de tales certificados no constituyen renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta.” (el subrayado es nuestro).

Observamos, en este párrafo del análisis del informe de la administración tributaria señalado precedentemente, que el concepto del servicio en sí está constituido por la realización de una serie de diversas actividades que son analizadas para establecer si las mismas se encuentran ejecutadas, desarrolladas o realizadas en territorio nacional a fin de establecer si estamos frente a una renta de fuente peruana o no para efectos de imposición del impuesto a la renta.

⁴³ En la Nota 5 del punto N° 3 del Informe N° 087-2014/ SUNAT/5D0000 se señala lo siguiente: “Cabe indicar que la doctrina señala que fuente de la ganancia puede atribuirse a un bien determinado, solamente cuando la explotación de ese bien, o la ganancia consiguiente, son ajenas a la existencia de una actividad empresarial. El bien que deriva de una actividad, o que es un medio empleado en el desarrollo de ésta, no es fuente de ganancia, sino que tal fuente radica en la propia actividad. (Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. *El Impuesto a las Ganancias*. Tercera edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2000. Pág. 106)”

Hay que mencionar que para la aplicación correcta del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁴ cuando se indica expresamente en dicho inciso de la ley que se considera ingresos o rentas de fuente peruana para efectos de imposición del impuesto a la renta a aquellas rentas generadas por actividades que se realizan en territorio nacional, la realización de dichas actividades en territorio nacional, presupone que para que dichas actividades que conforman el servicio se realicen o se puedan desarrollar debe existir una organización empresarial y/o una presencia significativa en el país, en consecuencia no basta el simple contacto con el territorio nacional para considerarlo como renta de fuente peruana.

2.3 Configuración del impuesto a la renta

En el caso de los sujetos domiciliados en el país, tenemos que el impuesto es uno de realización periódica, cuyo hecho generador se configura al finalizar cada ejercicio gravable.

Para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría o empresariales, el ejercicio gravable comienza el primero de enero de cada año o ejercicio y finaliza el treinta y uno de diciembre. Este régimen para las rentas empresariales se refiere a aquellas rentas derivadas del comercio, la industria, minería, pesquera o de otros recursos naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar y, en general, de cualquier actividad que constituya negocio habitual de compra, venta o producción, permuta o disposición de bienes, entre otras.

A diferencia de los sujetos domiciliados en el país en el caso de los sujetos no domiciliados en el país, el impuesto a la renta de tercera categoría se configura de forma inmediata.

2.4 Regímenes de tributación de sujetos no domiciliados en el país

⁴⁴ El inciso e) del artículo 9° de la LIR señala que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

En el caso de las personas jurídicas no domiciliadas en el Perú, tributan por todas las rentas de fuente peruana que generan (cualquiera sea la categoría a la que deba atribuirse dicha renta) al tratarse de un tributo de carácter instantáneo o generación inmediata se liquidan y pagan en forma definitiva mediante la retención del impuesto a la renta por parte del pagador de la renta y en determinados supuestos de forma directa por el sujeto no domiciliado.

La gran mayoría de supuestos que generan rentas de fuente peruana son las rentas obtenidas por operaciones realizadas dentro del territorio nacional. Sin embargo, cabe señalar que también están aquellas rentas derivadas de servicios que, aunque no se produzcan en territorio nacional peruano, serán consideradas rentas de fuente peruana para efectos del impuesto a la renta en la medida que se traten de servicios de asistencia técnica y servicios digitales que se utilicen económicamente, o se usen o consuman en territorio peruano respectivamente.

Cuando el pago del impuesto a la renta del sujeto no domiciliado se realiza vía retención del impuesto a la renta, el pagador de la renta debe retener y abonar el monto retenido de conformidad con el primer párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Así pues, la retención se efectuará en el caso de que se pague o acredite rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza a beneficiarios del exterior, en este supuesto planteado, el impuesto se precipita o se genera en la fecha de pago o abono de la renta; por ello, la empresa o persona jurídica domiciliada en el Perú deberá abonar la retención en el periodo correspondiente al pago de la renta de fuente peruana al no domiciliado (de acuerdo con los plazos establecidos en el cronograma de obligaciones de periodicidad mensual).

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, el segundo párrafo del precitado artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta (vigente hasta el ejercicio 2018, modificado por el Decreto Legislativo N° 1369 que entró en vigor a partir del ejercicio 2019) regulaba que los contribuyentes domiciliados en el país que contabilizaran como costo o gasto las regalías y retribuciones (entre otros), de servicios prestados por personas jurídicas no domiciliadas, deberían abonar al fisco un monto equivalente a la retención, independientemente, de si se pagaba o no la retribución al sujeto no domiciliado en el mes en que se producía su registro contable, es decir, no solo estamos ante el criterio del

percibido, sino que se establecía que el registro contable también generaría o gatillaría la retención del impuesto a la renta a la persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano.

Cabe mencionar que este segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta ha estado vigente en el Perú por mucho tiempo. Sin embargo, este párrafo o modificado por el Decreto Legislativo N° 1369 que entró en vigor a partir del ejercicio 2019 elimina la obligación de pagar el importe equivalente de la retención con la fecha del registro contable del gasto (provisión contable). En su lugar, se condiciona la deducción de estas operaciones, como gasto o costo al ejercicio fiscal en el que se paguen.

Esta modificación de la manera en que se calculan las retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar prestados por una persona jurídica no domiciliada en el país, hasta antes de esta modificación, la deducción de estos gastos prestados por no domiciliados estaba vinculada con el "criterio de devengado", es decir, cuando se registraban los gastos en la contabilidad se podía tomar la deducción de ese gasto y, a su vez, surgía la obligación de pagar un importe equivalente de retención al fisco.

Esto implicaba que, aun cuando no se hubiese pagado realmente el servicio, ya se tenía la obligación de pagar el importe equivalente a la retención y ya podía deducirse el gasto. Con este nuevo decreto legislativo, la deducción de este tipo de servicios estará condicionada a que se pague el servicio siempre y cuando el pago se realice dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del impuesto a la renta correspondiente al ejercicio.

Asimismo, la nueva normativa vigente a partir del 1° de enero del ejercicio 2019 dispone que los costos y gastos que no se deduzcan en el ejercicio al que correspondan serán deducidos en el ejercicio que, efectivamente, se paguen aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

2.5 Legislación española sobre el concepto de actividad económica para efectos tributarios del impuesto a la renta sobre empresas

Revisando la legislación tributaria de España que en el 2014 entró en una reforma fiscal y se publicó en el Boletín Oficial del Estado la nueva Ley 27/2014 del 27 de noviembre de 2014 del Impuesto sobre Sociedades, que viene a sustituir al anterior texto refundido,

el cual fue objeto de diversas modificaciones de carácter parcial, era necesario elaborar una nueva ley, más adaptada al entorno de la Unión Europea que permita aumentar la competitividad internacional de las empresas y luchar contra el fraude fiscal.

La Ley 27/2014 mantiene la misma estructura de la anterior norma reguladora del impuesto de sociedades, en la que el resultado contable sigue constituyendo el elemento de partida para la determinación de la base imponible del impuesto.

El nuevo texto normativo de esta ley mencionada española, que entró en vigor el 1º de enero de 2015, introduce diversas medidas temporales cuyo ámbito de aplicación se circunscribe al ejercicio 2015, asimismo, dentro de las principales modificaciones introducidas en la norma tenemos lo siguiente:

II. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial o concepto de actividad económica

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades incorpora en su artículo 5 la definición de actividad económica, y viene a definirla como:

“(…) la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”.

Como se puede observar, la legislación española establece una definición del concepto de actividad económica para el caso de las empresas, situación que en nuestra legislación peruana no existe con las correspondientes consecuencias de interpretación para efectos tributarios del impuesto a la renta; sin embargo, hay que resaltar que la definición dada en este país español involucra los términos medios de producción y recursos humanos, que nos es otra cosa que la conjunción del capital y el trabajo para la producción o distribución de bienes o servicios.

En España un blog llamado “Fiscalblog”⁴⁵ sobre derecho tributario, el derecho y la economía en general, la práctica profesional y algunas reflexiones más, revisó estos

⁴⁵ Blog encontrado en las redes que es publicado por Josep Piñol Farre, Licenciado en Economía por la Universidad de Barcelona (Programa EUS), obtuvo la suficiencia investigadora en la especialización de Gobiernos, Mercados y Políticas del Departamento de Política Económica del Doctorado en Economía de la Universidad de Barcelona (DECUB), iniciando a la vez su andadura profesional en el bufete Garrigues Abogados y Asesores Tributarios. Posteriormente se incorporó a bufetes de marcado carácter internacional (Ernst & Young Abogados y más tarde a BDO Abogados y Asesores Tributarios) donde sería responsable nacional de la práctica de

cambios normativos realizados en su país e hizo un análisis al respecto, por lo cual publicó el 23 de septiembre de 2016 lo siguiente:

“¿Actividad económica? Concepto y problemática.

(...) Por tanto, tras este sucinto repaso al concepto de actividad económica en los distintos impuestos podríamos concluir que los rasgos característicos que definen la misma serían los siguientes:

- Ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- Los factores de producción humanos deben constar como mínimo de una persona con contrato laboral y jornada completa.
- La normativa tributaria no define expresamente que se debe entender por factores de producción materiales, pero en principio se podría entender como aquéllos necesarios para poder intervenir en la producción o distribuciones de bienes o servicios en un mercado. Ello dependerá del producto que se pretenda producir o el servicio que se quiera prestar.
- La infraestructura y organización de medios materiales no puede ser ficticia o artificial.
- Los activos que formen parte del patrimonio empresarial deben estar afectos a la actividad económica objeto de la Sociedad.

Cumpliendo estas características genéricas se puede concluir que se realiza una actividad económica al cumplir los principales requisitos previstos tanto en la LIS, como en la Ley del IRPF, IP, ISD e IVA. No obstante, sería recomendable contar con una mayor precisión legislativa o doctrinal de las características que debe ostentar una actividad económica que permitiera reducir la litigiosidad existente sobre el tema en cuestión.”

Due Diligence, M&A y tax for audit, asesorando en transacciones de compraventa de grupos nacionales e internacionales. Tras casi 15 años como asesor externo, se incorpora como director del departamento tributario del Grupo La Seda de Barcelona siendo actualmente el máximo responsable de esta área en el Grupo Bester. En ambos Grupos ha colaborado activamente en la internacionalización y reestructuración financiera de los mismos.

2.6 Conclusiones

Sobre la base del análisis precedente, las principales conclusiones, referidas a la tributación de las personas jurídicas o sujetos no domiciliados en el país en la Ley del Impuesto a la Renta, son las siguientes:

- De acuerdo con la legislación tributaria del Estado peruano, las personas jurídicas domiciliadas en el país pagan el impuesto a la renta por las rentas obtenidas tanto en el Estado peruano como en el exterior, es decir, tributan en el país por sus rentas de fuente mundial que incluye rentas obtenidas de fuente peruana y de fuente extranjera; sin embargo, para el caso de las personas jurídicas no domiciliadas en el país, tributan en el Estado peruano solo por sus rentas de fuente peruana.
- El Estado peruano, en el ejercicio de su potestad tributaria para sujetar a imposición del impuesto a la renta a las personas jurídicas no domiciliadas, ha establecido en su legislación tributaria que este tipo de contribuyentes tributen por las rentas de fuente peruana, en tal sentido, para tener la calificación de renta de fuente peruana, requiere la aplicación de criterios de vinculación o conexión objetivos y son, para el caso de los servicios que son materia de la presente investigación, que los servicios sean ejecutados en territorio nacional para calificar como renta de fuente peruana.
- Las personas jurídicas no domiciliadas en el Estado peruano están sujetas a imposición o gravadas con el impuesto a la renta de tercera categoría por sus rentas de fuente peruana que generan. Sin embargo, estas rentas generadas calificarán como rentas de fuente peruana y, en el caso particular de los servicios, serán calificadas como rentas de fuente peruana cuando se ejecutan o realizan en territorio nacional peruano, es decir, cuando se cumpla el principio de territorialidad de la fuente establecido para estos casos en la Ley del Impuesto a la Renta.
- El procedimiento establecido en la legislación tributaria del Estado peruano basado en el concepto normado legalmente (Código Tributario) de responsabilidad tributaria para los contribuyentes y para el supuesto de rentas generadas por personas jurídicas no domiciliados en el país ha establecido que el

pagador de la renta en la mayoría de los casos actúe como agente de retención del impuesto. Ello a fin de hacer efectiva la recaudación tributaria del impuesto a la renta.

- Los criterios de vinculación o conexión aplicables, para la determinación de la fuente de las rentas producidas por bienes o derechos, incluyen su enajenación a las que se refiere el supuesto señalado en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, consiste en interpretar que la ubicación física alcanza a los bienes materiales o tangibles mientras que el de utilización económica en el país se refiere a aquellos bienes intangibles o inmateriales o derechos, que en ambos casos debe tratarse de transacciones u operaciones cuyo el factor determinante o predominante sea el capital, sin que para su generación medie una actividad esencial del contribuyente no domiciliado en el país y las rentas sean ajenas a una actividad empresarial.
- En relación con el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, que considera como rentas de fuente peruana a aquellas rentas originadas en “actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional”, debe tenerse en cuenta que lo esencial por evaluar es que se lleva a cabo una actividad esencial (significativa) del contribuyente no domiciliado en territorio nacional peruano. Ejemplo, supongamos la existencia de actos de administración, control, decisión, comercialización y/o producción en el país. En efecto, el criterio que adopta el legislador tributario, para determinar que una renta pueda ser calificada como renta de fuente peruana, es el del lugar en que se llevan a cabo dichas actividades, es decir, claramente el elemento que define básicamente la ubicación de la fuente es el lugar donde se llevan a cabo estas actividades.
- Nótese que para efectos del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, el hecho que el bien derive de una actividad o que sea un medio empleado en el desarrollo de alguna actividad, no hace que el bien sea fuente de ganancia, sino que la fuente radica en la propia actividad.

CAPÍTULO III: ROL DEL AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

En este capítulo III, se analiza el rol que ejerce el agente de retención del impuesto a la renta respecto de rentas pagadas a las personas jurídicas no domiciliadas en el Perú.

3.1 Agente de retención del impuesto a la renta

Como una forma de hacer posible la recaudación fiscal de impuestos a las personas jurídicas no domiciliadas en el país por sus rentas de fuente peruana generadas en el territorio nacional, el Estado peruano procedió a contemplar en la legislación tributaria la figura de responsable tributario, que incluye el concepto de agentes de retención.⁴⁶ En efecto, el artículo 9° del Código Tributario define como responsable a aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

De este modo, se entiende como agente de retención⁴⁷ del impuesto a la renta en el Perú a aquellos sujetos designados por norma legal y, en forma expresa, para retener o

⁴⁶ *En la XVII Jornadas latinoamericanas de derecho tributario realizada en Cartagena, Colombia en el año 1995 se menciona en el punto de la Recomendaciones del Tema 1: Sujeción pasiva y responsables tributarios:*

“4) La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a una específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente”

⁴⁷ *IX Jornadas Nacionales de derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Los agentes de retención: hacia un nuevo sistema de imputación de responsabilidad. Ponencia de Humberto Astete Miranda. Abogado. Gerente de Impuestos de Ernst & Young. Lima, octubre de 2006.*

En las consideraciones preliminares se indica lo siguiente:

“Sobre la sujeción pasiva, es preciso anotar como cuestión metodológica ‘previa, algunas observaciones ya formuladas en la XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario realizadas en Cartagena, Colombia, en 1995. Al respecto, debemos señalar que, en el ámbito de la doctrina y legislación latinoamericana, por ejemplo, el concepto de “sujeto pasivo tributario” comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro del tipo de responsabilidad atribuible a este último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta.

percibir el impuesto, y depositarlo de acuerdo como lo establezcan las formalidades de la norma legal que lo regula a las cuentas bancarias del Estado peruano.

Sobre el particular, conviene tener en cuenta lo señalado en el artículo 10° del TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF que dispone lo siguiente: “En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario”.

“Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención [...] a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención [...] de tributos”.

Es decir, en principio y conforme al artículo mencionado, es por ley que se designan a los agentes de retención y, en su defecto, también por Decreto Supremo o por pronunciamientos formales de la administración tributaria.

En concordancia con lo indicado en el párrafo anterior, el artículo 71° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta regula en su inciso c) que son agentes de retención la persona o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza o beneficiarios no domiciliados.

Cabe señalar que, en el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, el numeral 3 del artículo 45° del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta establece que el agente de retención que pague rentas de cualquier categoría a contribuyentes no domiciliados deberá entregar el certificado de rentas y retenciones cuando el contribuyente no domiciliado lo solicite para efectos distintos de los que se refiere el artículo 13° de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado con la entrega de

Por su parte, en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele reservarse la denominación de “sujeto pasivo tributario” para el contribuyente y para el sustituto del contribuyente que actúa “en lugar” de éste, en tanto que los responsable solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan “junto a” o “después de” el sujeto pasivo.

A su turno, nuestra legislación clasifica al deudor tributario en contribuyente y responsable, y este último solamente es recogido en nuestro derecho Positivo como responsable solidario o sustituto, no habiéndose considerado a la responsabilidad solidaria como un esquema viable, por motivos que consideramos esencialmente recaudatorios y de facilidad operativa para el fisco.”

documentación que demuestre el cumplimiento de obligaciones tributarias al momento de salir del país.

De lo descrito, podemos concluir que la entrega de dicho certificado reside en el agente de retención del impuesto y la obligación de entregar el referido certificado nace al requerirse para un supuesto distinto de la presentación de la constancia de haber cumplido con las obligaciones tributarias o retenido el impuesto a la autoridad migratoria al momento de salir del país.

El agente de retención, por su función, se halla en contacto directo con recursos de propiedad de la persona jurídica o sujeto no domiciliado en el Estado peruano y está en capacidad de realizar o efectuar la retención de la parte correspondiente al fisco peruano por concepto de tributos (incluido el impuesto a la renta), es así que en el artículo 10° del Código Tributario⁴⁸ establece esta relación y señala que puede designar agentes de retención por norma legal expresa.

Para efectos tributarios en el Estado peruano, cuando las personas jurídicas no domiciliadas en el país generan rentas de fuente peruana, la retención es regulada a través del artículo 76° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en el cual señala que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados⁴⁹ rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de dicha ley según el caso.

Como se puede observar, la misma norma del impuesto a la renta regula la retención del impuesto a la renta, establece cuándo y cómo debe efectuar la retención del impuesto a la renta cuando una persona jurídica no domiciliada genera rentas de fuente peruana en el Estado peruano.

⁴⁸ Oficio N 221-003-SUNAT señala: "La condición de agente de retención se adquiere por mandato de una ley o un Decreto Supremo, o por designación efectuada por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 del Código tributario".

⁴⁹ Roque Garcia Mullin. *impuesto a la renta: Teoría y técnica del Impuesto (CIET)*, señala en el Capítulo V. El sujeto Pasivo. Inciso C. Los Contribuyentes del Exterior: "(...) el hecho de abonar rentas a contribuyentes del exterior origina para el pagador la obligación de retener, en forma definitiva, un cierto porcentaje de la remesa a título del impuesto generado por esa renta. Esta es la solución más general tratándose de los denominados "ingresos por inversión", consistentes en la colocación de capitales tangibles e intangibles."

3.2 Alcance de la responsabilidad del agente de retención

El Estado peruano, a través de la Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria (SUNAT) y con el objetivo de reducir la evasión tributaria y garantizar el pago de los tributos⁵⁰ que están obligados las personas jurídicas no domiciliadas en el país y otros por pagar, ha creado los sistemas de recaudación de los impuestos a través de la retención del impuesto a la renta y otros impuestos con la finalidad, básicamente, de facilitar y asegurar la recaudación.

Los sistemas de retención del impuesto a la renta en el Estado peruano, en buena cuenta, influyen positivamente en la efectividad tributaria, ya que que la responsabilidad recaudatoria del impuesto se inicia en el agente de retención directamente, dado que este agente es el que debe determinar, en principio, si corresponde o no realizar la retención del impuesto, luego efectuar propiamente la retención del impuesto, para que finalmente traslade el impuesto retenido a las arcas del Estado peruano de acuerdo con lo que establezcan las disposiciones legales al respecto⁵¹.

Como podemos observar, el esfuerzo recaudatorio del impuesto a la renta está en principio en el contribuyente, así como la responsabilidad de este también recae en el agente de retención.

Por otro lado, la responsabilidad del agente de retención está regulada y normada expresamente, así, de conformidad con el numeral 2 del artículo 18° del TUO del Código

⁵⁰ IX Jornadas Nacionales de derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Algunas reflexiones sobre la responsabilidad tributaria en la sujeción pasiva. Ponencia de Francisco Pantigoso Velloso de Silveira. Lima, octubre de 2006.

En la introducción indica lo siguiente:

En sociedades como la nuestra, con altos índices de evasión fiscal y con la finalidad de colaborar con la función recaudadora de la Administración Tributaria, surge la figura de la “responsabilidad tributaria” (que determina la existencia de sujetos pasivos a título ajeno), mediante la cual, la Administración se encuentra facultada a dirigirse indistintamente contra el contribuyente o el responsable para el cobro de los tributos pendientes de pago.

⁵¹ El Informe N° 040-2008-SUNAT/2B0000 de fecha 28/03/2008 señala: Los sujetos del impuesto, sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas.

Tributario⁵², efectuada la retención del impuesto, el agente de retención es el único responsable ante la administración tributaria del cumplimiento de la obligación tributaria.

3.3 Pronunciamientos técnicos de la retención del impuesto a la renta

El Tribunal Fiscal ha tenido varios pronunciamientos⁵³ técnicos respecto de la retención del impuesto a la renta siguiendo una misma línea de pensamiento conforme a la cual señala el siguiente criterio:

“(…) lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo”⁵⁴

Por otro lado, tenemos el mismo criterio planteado cuando señala: “Héctor Villegas, refiriéndose al instituto de la retención en la fuente, retener significa “detracer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se haya en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo”.

Asimismo, según el autor señalado, el elemento común que caracteriza la designación de los agentes de retención es que quien debe retener, se halla en contacto

⁵² El Oficio N° 221-2003-SUNAT señala: “La condición de agente de retención se adquiere por mandato de una ley o un decreto Supremo, o por designación efectuada por la Administración Tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 del TUO del Código Tributario.

⁵³ Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°. 5015-2-2003, 6026-5-2016 y 1789-8-2017 entre otras emitidas. En particular la RTF N° 1789-8-2017 del 24 de febrero del 2017, señala al respecto:

Que es el caso precisar en relación con el significado de retención, este Tribunal en la Resolución N° 5015-2-2003, hace mención a la definición formulada por Héctor Villegas, cuando refiriéndose al instituto de la retención en la fuente, señala que retener significa detracer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo.

Asimismo, señala Villegas que el elemento común que caracteriza a los agentes de retención es que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibirlo y que tiene por consiguiente la posibilidad de detracer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

Que por tanto, lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero que ha sido retenido en calidad de tributo.

⁵⁴ Durán Rojo, Luis y Acevedo Mercado, Roberto. “Principio de lo Devengado y las Rentas de la Quinta Categoría (Cuarta Parte). EN: Revista Análisis Tributario N° 171, abril de 2002, pág. 13.

directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibirlo y que tiene, por consiguiente, la posibilidad material de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo”.

3.4 Conclusiones

Según todo lo analizado en los párrafos anteriores, puedo señalar las siguientes conclusiones sobre el rol que desempeña el agente de retención del impuesto a la renta en el Perú.

- La obligación de la persona jurídica domiciliada en el Estado peruano (deudor tributario) de efectuar la retención del impuesto a la renta a los sujetos no domiciliados en el país se establece, únicamente, por aquellas rentas consideradas o calificadas como “rentas de fuente peruana”, las cuales, para efectos tributarios en el Estado peruano, se encuentran detalladas expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta.
- El Estado peruano, al hacer uso de su potestad tributaria, establece que la responsabilidad tributaria que asume el agente de retención del impuesto a la renta a las personas jurídicas no domiciliadas en el país y otros contribuyentes en general está regulada y normada en el Código Tributario y la misma Ley del Impuesto a la Renta en forma expresa.
- En el caso de las personas jurídicas no domiciliadas en el país, solamente tributarán en el Perú por sus rentas obtenidas y calificadas como rentas de fuente peruana; sin embargo, como estas personas jurídicas no domiciliadas en el Perú no están instaladas en nuestro país, estos no tienen presencia significativa y, en general, son sus clientes domiciliados peruanos (persona jurídica domiciliada en el Estado peruano) quienes deben retener el respectivo impuesto de acuerdo con lo establecido por ley.
- Los motivos que impulsaron al Estado peruano para establecer (atribución de la responsabilidad tributaria) el mecanismo legal del agente de retención como responsable del pago del impuesto a la renta a las personas jurídicas no domiciliadas en el país por sus rentas generadas que tienen la calidad de rentas de fuente peruana

se basan en hacer posible la recaudación de los tributos, evitar la informalidad en las transacciones comerciales entre personas (los sujetos domiciliados y/o no domiciliados), asimismo para evitar la evasión tributaria para disminuir o no pagar impuestos.

- Frente a la administración tributaria, el agente de retención y el contribuyente domiciliado en el país son los responsables solidarios de la deuda tributaria vinculada al impuesto a la renta, tal como lo establece la legislación tributaria en el Estado peruano. Sin embargo, cuando la retención del impuesto a la renta se realiza, el agente de retención es el único responsable solidario frente al fisco peruano, ya no el contribuyente.



CAPÍTULO IV: ALCANCE DE LA ACTIVIDAD REALIZADA POR EL OPERADOR SATELITAL COMO PROVEEDOR NO DOMICILIADO

En este capítulo IV, se evaluará el alcance de la actividad que es realizada por los operadores satelitales (personas jurídicas no domiciliadas en el Perú) que es realizada a favor de personas jurídicas domiciliadas.

4.1 Descripción de la operación

Respecto del alcance de la actividad realizada por el operador satelital no domiciliado en el Estado peruano, el mismo servicio consiste, básicamente, en que la capacidad de unos aparatos electrónicos llamados satélites geoestacionarios de propiedad de una persona jurídica o sujeto no domiciliado en el Estado peruano, ubicados en el espacio exterior (ubicación del satélite) son puestas a disposición de las empresas de telecomunicaciones (personas jurídicas o empresas domiciliadas en el Estado peruano) que son, a su vez, sujetos domiciliados en el Perú en calidad de usuarios del servicio satelital.

La actividad del operador satelital consiste sobre la base de la capacidad de su satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior: recepcionar, procesar, amplificar y retransmitir señales desde el espacio ultraterrestre. Nótese que estas señales retransmitidas van hacia estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano que la apuntan a través del haz satelital sobre territorio peruano (especie de cono cuyo vértice se encuentra en el satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior y la parte media circular amplia en el territorio peruano).

Con la finalidad de aclarar el alcance del denominado servicio satelital, a continuación se describe los diferentes términos y conceptos utilizados en el servicio satelital prestado por el proveedor no domiciliado a un cliente que es domiciliado en el país.

4.1.1 Naturaleza del servicio satelital

Los satélites geoestacionarios ubicados a 36,000 km., aproximadamente, de distancia hacia el planeta Tierra iluminan con un haz denominado o conocido como haz satelital. Dicho haz satelital está conformado con energía radioactiva que se posiciona o ilumina una parte del territorio de la Tierra. A ese contorno iluminado por el satélite se le denomina huella satelital.

Los operadores de telecomunicaciones de los países que se encuentran dentro de la huella satelital pagan una contraprestación dineraria para poder acceder a la capacidad del satélite y, a través de esta, se brindan los servicios de recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales electromagnéticas hacia las regiones del planeta, incluido el Perú. De esta manera, los operadores de telecomunicaciones recogen las señales de los satélites dentro del espectro electromagnético peruano y cuenta, para ello, con un contrato de concesión suscrito con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones del Estado peruano. De este modo, la combinación de las actividades, del operador satelital y la del operador de telecomunicaciones permiten la operación del sistema satelital.

Por otro lado, se debe tener en cuenta que, si los satélites geoestacionarios no iluminarán el haz satelital el territorio peruano, no podría llevarse a cabo la retransmisión de las señales electromagnéticas hacia el espectro radioeléctrico, punto que son recogidas las señales por empresas de telecomunicaciones, quienes cuentan con el contrato de concesión para su explotación.

Como se indicó previamente, los satélites geoestacionarios se encuentran ubicados a 36,000 km., aproximadamente, de distancia desde la Tierra y mediante el haz satelital se ilumina una parte del territorio continental, al cual también se le denomina muchas veces como “huella satelital”.

4.1.2 Satélites geoestacionarios

Los satélites geoestacionarios giran en órbita ecuatorial a la misma velocidad y en el mismo sentido de la rotación del planeta Tierra y los mismos están ubicados a una distancia aproximada de 36,000 km. de la Tierra.

Los satélites geoestacionarios, usualmente también son llamados como satélites geosíncronos, pues describen órbitas sobre el ecuador terrestre con la misma velocidad angular que la Tierra, es decir, permanecen inmóviles sobre un determinado punto sobre

nuestro globo terráqueo. Asimismo, la velocidad orbital de los satélites geoestacionarios que circundan el planeta Tierra es de, aproximadamente, 10,900 kilómetros por hora.

Los satélites son objetos que orbitan la Tierra y contienen dispositivos tecnológicos como trasponedores (antenas, receptores y transmisores), baterías, paneles solares, convertidores químicos de energía, reactores nucleares, impulsores, sensores, etc. desde su posición irradian emisiones radioeléctricas hacia regiones del planeta o zona de cobertura del satélite.

La parte física y material del satélite se ubica en la órbita geoestacionaria del espacio exterior y la otra parte, que es la señal electromagnética o haz satelital, se posiciona o se ubica en una zona de cobertura, dentro de la cual se encuentra nuestro territorio.

Los satélites permanentemente están enviando señales a diferentes direcciones, las mismas que no se encuentran codificadas y pueden ser captadas o recibidas por cualquier persona ubicada en la tierra que tenga una antena receptora en territorio peruano.

Los satélites transmiten estas señales a las empresas de telecomunicaciones, a través de las cuales se realiza el envío o transmisión y recepción de datos, así como de cualquier otra información o señal de telecomunicaciones voz, imagen, etc. El satélite desde su posición en el espacio cubre o ilumina con su haz satelital o señal electromagnética sobre una determinada zona de la Tierra, dentro de ella se encuentra el territorio del Perú, al cual llega la señal a través de haz satelital.

4.1.3 Haz satelital

El haz satelital se representa como un cono que ilumina con una carga útil, irradiando toda su potencia sobre zonas que el satélite ha decidido explotar comercialmente y sobre el cual se posiciona. Al ámbito de influencia del satélite se le conoce como zona de cobertura o huella satelital.

En materia de telecomunicaciones, tenemos que el término cobertura se refiere al área geográfica en la que se dispone de un servicio. Suele aplicarse a comunicaciones radioeléctricas. Las estaciones transmisoras y las compañías de telecomunicaciones

generan mapas de cobertura que les indican a sus usuarios del servicio el área en la que ofrecen sus servicios.

Un haz satelital, en el lenguaje de las telecomunicaciones, es una señal de satélite que cubrirá solo un área geográfica limitada en el planeta Tierra, dicho haz satelital se utiliza de forma correcta con la finalidad específica de transportar o retransmitir la señal del satélite.

Un ejemplo de la utilización de haces satelitales son los denominados sistemas de satélite de difusión directa tales como DirecTV y Dish Network, que ofrecen televisión de difusión locales por satélite solo a determinados espectadores en la parte de América del Norte.

Hay que señalar que los haces satelitales permiten a los satélites transmitir señales de datos diferentes utilizando la misma frecuencia, dado que los satélites tienen un número limitado de frecuencias por utilizar, la capacidad de volver a utilizar una frecuencia para diferentes ubicaciones geográficas permite tener más canales locales por portar, ya que la misma frecuencia puede ser utilizada en varias regiones.

Precisando el concepto, la zona de cobertura o la huella satelital está referida a la zona geográfica cubierta por el haz satelital. La cobertura de explotación depende directamente de la potencia de emisión del satélite, así como de la dirección y del tipo de antenas de emisión.

4.1.4 Espectro radioeléctrico

El espectro radioeléctrico⁵⁵ es el medio por el cual se transmiten las frecuencias de ondas de radio electromagnéticas que viabilizan las telecomunicaciones en un sector geográfico preestablecido (radio, televisión, Internet, telefonía móvil, televisión digital terrestre, etc.), las mismas que son administradas y reguladas por los gobiernos de cada país.

⁵⁵ *Herbert I. Schiller uno de los más prestigiosos investigadores estadounidenses en el campo de la comunicaciones, ante una entrevista realizada por la revista Telos (http://www.campusred.net/TELOS/anteriores/num_034/inves_entrevistas0.html), destaca que en un encuentro realizado en Montreal ante la Asociación Americana para el Avance de la Ciencia en 1965, presentó un trabajo en la que se pronunciaba en el sentido de que se debería considerar al espectro radioeléctrico de la misma manera que el petróleo o el carbón, como un recurso que no era ilimitado.*

La definición del espectro radioeléctrico según la Unión Internacional de Telecomunicaciones⁵⁶ (UIT), organismo especializado de las Naciones Unidas con sede en Ginebra (Suiza), es la siguiente:

"Las frecuencias del espectro electromagnético usadas para los servicios de difusión y servicios móviles, de policía, bomberos, radioastronomía, meteorología y fijos. (...) no es un concepto estático, pues a medida que avanza la tecnología se aumentan (o disminuyen) rangos de frecuencia utilizados en comunicaciones, y corresponde al estado de avance tecnológico en el mundo."

Asimismo, señala que el espectro radioeléctrico es un recurso natural, limitado, el cual abarca las ondas electromagnéticas con frecuencias comprendidas entre 9 khz. y 3,000 ghz., el espacio por el que se propagan tales ondas sin guía artificial y constituye el medio de transmisión, retransmisión y recepción de señales en los servicios de radiocomunicaciones.

En la legislación peruana, es sumamente importante el artículo 57° del TUO de la Ley de Telecomunicaciones aprobado por el Decreto Supremo N° 013-93-TCC⁵⁷, el cual

⁵⁶ La Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) es el organismo especializado en telecomunicaciones de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), encargado de regular las telecomunicaciones a nivel internacional entre las distintas administraciones y empresas operadoras. La sede de la UIT se encuentra en la ciudad de Ginebra, Suiza.

La UIT es la organización intergubernamental más antigua del mundo, con una historia que se remonta hasta 1865, fecha de la invención de los primeros sistemas telegráficos. Se creó para controlar la interconexión internacional de estos sistemas de telecomunicación pioneros. La UIT ha hecho posible, desde entonces, el desarrollo del teléfono, de las comunicaciones por radio, de la radiodifusión por satélite y de la televisión y, más recientemente, la popularidad de las computadoras personales y el nacimiento de la era electrónica. La organización se convirtió en un organismo especializado de la ONU en 1947. Posteriormente, desde 1998 hasta 2003, absorbió a varias organizaciones internacionales responsables del desarrollo tecnológico, tales como la "Asociación de la Tecnología Informática de América" (ITAA) y el "Consejo Internacional para la Administración Tecnológica" (IBTA).

En general, la normativa generada por la UIT está contenida en un amplio conjunto de documentos denominados "Recomendaciones", agrupados por "Series". Cada serie está compuesta por las recomendaciones correspondientes a un mismo tema, por ejemplo: Tarificación, Mantenimiento, etc. Aunque en las recomendaciones nunca se "ordena", solo se "recomienda", su contenido es considerado como obligatorio por las administraciones y empresas operadoras a nivel de relaciones internacionales.

⁵⁷ El Decreto Supremo N° 013-93-TCC es el Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones y señala en el Capítulo II ESPECTRO DE FRECUENCIAS RADIO ELECTRICAS O ESPECTRO RADIOELECTRICO, Artículo 57.- El espectro radioeléctrico es un recurso natural de dimensiones limitadas que forma parte del patrimonio de la Nación. Su

señala clara y contundentemente que el espectro radioeléctrico es un recurso natural de dimensiones limitadas que forman parte del patrimonio de la nación, en consecuencia el Estado peruano tiene plena soberanía y jurisdicción sobre el espectro radioeléctrico⁵⁸; por ello, en este mismo artículo referido se señala expresamente que su utilización y otorgamiento de uso a particulares se efectuará en las condiciones señaladas en la presente ley y su reglamento.

4.1.5 Banda de frecuencias

Las bandas de frecuencia son intervalos de frecuencias del espectro electromagnético, los cuales son asignados a diferentes usos dentro de las radiocomunicaciones. Su uso se encuentra regulado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones y puede variar según el lugar donde se realicen actividades que requieran el uso del espectro a fin de hacer posible la transmisión de frecuencias.

La banda de frecuencias más reconocidas y de uso común en el mundo para los fines de comunicación, es definida como la porción del espectro radioeléctrico que contiene un conjunto de frecuencias determinadas ejemplo: HF=frecuencia alta (3 a 30 Mhz), VHF=frecuencia muy alta (30 a 300 Mhz), UHF= frecuencia ultra alta (300 a 3000 Mhz).

4.2 Diferencia entre servicio y cesión de un intangible

utilización y otorgamiento de uso a particulares se efectuará en las condiciones señaladas en la presente Ley y su reglamento.

⁵⁸ Johnny Castro (jcastro@larepublica.net) en su artículo publicado en el Republica del Estado de Costa Rica el 24 de noviembre del 2014 señala: "¿Qué es el espectro radioeléctrico?"

El espectro radioeléctrico es un concepto fundamental en telecomunicaciones y está ligado a las transmisiones inalámbricas.

Corresponde a la porción de la atmósfera por donde viajan las ondas de energía que permiten el tránsito de la voz, los datos y el vídeo.

Es donde operan las emisoras de radio AM y FM, la televisión abierta UHF y VHF, la telefonía celular GSM, 3G, 4GLTE, los sistemas satelitales, los de localización y los de radiotrunking, entre otros.

Las ondas electromagnéticas se propagan sin necesidad de contar con canal artificial, como son los cables de cobre, coaxial o fibra óptica, por lo que pueden llegar hasta el espacio. (...)"

En este punto, se analizarán las diferencias entre la prestación de un servicio y la cesión de un intangible a fin de evaluar la calificación que corresponde a la prestación que realiza o ejecuta el operador satelital (persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano) para luego poder determinar su correcto tratamiento tributario para efectos del impuesto a la renta.

4.2.1 Servicio

Un servicio consiste en un conjunto de actividades que buscan satisfacer las necesidades de un cliente, a veces los servicios incluyen una diversidad de actividades que pueden ser desempeñadas por un una o varias personas (funcionarios, empleados, empresarios), que pueden trabajar para el Estado (servicios públicos) o pueden trabajar para empresas particulares (servicios privados). Entre estos servicios pueden señalarse los servicios de electricidad, agua potable, limpieza, teléfono, telégrafo, correo, transporte, educación, internet, sanidad, asistencia social, etc.

Desde el punto de vista del Código Civil⁵⁹, norma que regula el derecho civil peruano, la definición de servicio se encuentra definida en el artículo 1764 del citado Código Civil, que establece lo siguiente:

“Por la locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución”.

Como se desprende de la definición, los servicios implican un “hacer” en el que una empresa (persona jurídica) o una persona natural distinta del usuario le brinda una la ejecución de una actividad específica. En definitiva, no comprende los casos en el que el prestador del servicio se compromete a dar un bien definitivamente o por un tiempo determinado.

Asimismo, el concepto de prestación de servicios se encuentra expresamente regulado en el artículo 1755 del Código Civil que define la prestación de servicios diciendo: "Por la prestación de servicios se conviene que estos o su resultado sean

⁵⁹ *El Código Civil es un conjunto unitario, ordenado y sistematizado de normas de Derecho Privado, o lo que es lo mismo, un cuerpo legal que tiene por objeto regular las relaciones civiles de las personas físicas y jurídicas, privadas o públicas, en este último caso siempre que actúen como particulares, es decir, desprovistas de imperium.*

proporcionados por el prestador al comitente". De la definición antes indicada, se puede observar la existencia de los siguientes elementos constitutivos: 1) Elemento Personal y 2) Prestaciones.

- 1) Elemento Personal. Intervienen en el contrato de prestación de servicios, el comitente y el prestador.
 - El comitente. Es aquel que encarga la realización de los servicios y se beneficia de ellos.
 - El prestador. Es aquel que realiza el servicio, es decir, ejecuta una obligación de hacer y, por lo tanto, le es aplicable todo cuanto hemos dicho sobre estas obligaciones.
- 2) La prestación de servicios comprende las siguientes modalidades:
 - locación de Servicios
 - contrato de obra
 - mandato
 - depósito
 - secuestro.

Se entiende que el contrato de prestación de servicios debe ser aceptado por el prestador en forma expresa, caso contrario, el artículo 1758 del Código Civil, establece una aceptación o consentimiento tácito, en forma de presunción, la misma que para que se configure deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el comitente y el prestador se encuentren distantes, es decir, ausentes.
- b) Que el servicio constituya la ocupación habitual u oficial del prestador o que este haya hecho oferta pública de sus servicios. Así, por ejemplo, la defensa que presta un abogado en un litigio es ocupación habitual.
- c) Que, existiendo impedimento, el prestador haga conocer su excusa inmediatamente. La ley no fija el plazo, solamente utiliza el término "sin dilación".

El contrato de locación de servicios⁶⁰ es aquel contrato mediante el cual una persona, normalmente un profesional en alguna especialización en específico (de ser una persona natural), se obliga, con respecto a otra persona usuaria (cliente), a realizar una serie de servicios a cambio de un precio o retribución económica. Es importante señalar que el pago del contrato es dirigido al cumplimiento de metas, horas, objetivos, proyectos, etc.

El contrato de locación de servicios trata de un contrato de carácter oneroso y su diferencia con el contrato de compraventa de bienes consiste en que la contraprestación al pago del precio no es un bien tangible, sino la realización de una actividad.

Por otro lado, el artículo 1764 del Código Civil establece que, por la locación de servicios, el locador del servicio se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado a cambio de una retribución.

En el caso particular de la prestación de servicios realizados dentro del territorio nacional por personas jurídicas no domiciliadas, están gravados con el impuesto a la renta si sus rentas califican únicamente como renta de fuente peruana, o cual está establecido en la Ley del Impuesto a la Renta las condiciones para que esta renta sea calificada como tal.

La regla general es que los servicios son renta de fuente peruana cuando son prestados en el territorio peruano, asimismo, los casos especiales que se rigen por otros criterios de vinculación o puntos de conexión son los servicios de asistencia técnica (criterio de utilización económica) y servicios digitales (utilización económica, uso o consumo en el país).

4.2.2 Obligación de hacer

Las obligaciones de hacer consisten en la realización de servicios, en la prestación de trabajo material, intelectual o mixto a que se compromete el deudor en beneficio del acreedor, por ejemplo, los servicios profesionales, técnicos, reparación de máquinas, equipos; mandados, servicios de obreros, etc.

⁶⁰ Según el artículo N° 957 del Código Civil señala la definición de contrato como el acto jurídico mediante el cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales.

Por su naturaleza, las obligaciones de hacer son consideradas obligaciones positivas, pues, se encuentran constituidas por una prestación, acción, comportamiento, conducta, acción, acto debido u actividad, que justamente consisten en un hacer, producir, realizar y/o ejecutar algo.

Por las obligaciones de hacer, el deudor o sujeto pasivo de la relación obligacional se encuentra comprometido, sometido o ligado frente al acreedor o sujeto activo o frente a un tercero a realizar, efectuar, ejecutar, producir o realizar algo en provecho, beneficio o utilidad de actos, quienes asumen la facultad, el derecho o la potestad de exigir dicha prestación o conducta de hacer algo.

Las obligaciones de hacer se clasifican en fungibles, infungibles, de resultado y de medios o de mera actividad. A continuación, se describe cada tipo de prestación u obligación de hacer:

a) Obligaciones de hacer fungibles:

Una obligación de hacer es fungible cuando la prestación del servicio puede ser cumplida por una persona distinta al deudor, es decir, por un tercero. El beneficio o provecho del acreedor queda igualmente satisfecho, si dicha prestación la realiza el mismo deudor u otro, pues, al acreedor o sujeto activo simplemente le interesa la realización de la prestación, independientemente de la persona del deudor o de quien cumpla con la prestación de hacer, es decir, en esta clase de obligaciones de hacer el deudor originario puede ser sustituido por otro indistintamente que cumpla con la prestación establecida.

Por ejemplo, cuando una persona (deudora) se compromete a hacer un juego de muebles de comedor de madera para una fecha específica frente a otra persona (acreedora). A la acreedora le resulta indiferente quien hiciera el juego de muebles, lo que le importa es que la obligación de hacer sea cumplida por esa deudora o por otra, lo que prima en la acreedora es que la prestación sea cumplida y de ese modo ver satisfecho en su beneficio su obligación.

b) Obligaciones de hacer infungible:

La obligación de hacer es infungible cuando la obligación debe ser cumplida por el mismo deudor (en persona), por tanto cumplida por el deudor originario con el cual se constituyó u originó la obligación de hacer, es decir, que la prestación de hacer será realizada por el mismo deudor o sujeto pasivo de la relación obligacional que el acreedor

o sujeto activo eligió debido a sus cualidades y aptitudes profesionales o personales, estamos frente a prestaciones u obligaciones de hacer de carácter personalísimo.

Por ejemplo, una persona, un abogado de renombre (deudor) se compromete a informar oralmente el día 15 de octubre de este año, en el proceso penal, juicio oral por un delito en la Corte Superior frente a otra persona (acreedor). Al acreedor sí le importa que, ese deudor elegido al constituirse la obligación, realice u efectúe el informe oral en el día programado y, por ende que la prestación no sea cumplida por otro abogado asociado al estudio del deudor.

c) Obligaciones de hacer de resultado

La obligación de hacer es de resultado cuando además del hacer, ejecutar, realizar algo en beneficio o en provecho del acreedor o sujeto activo de la obligación, el objeto de la prestación del servicio consiste en la obtención de un resultado. Es decir, en este escenario, el deudor se libera de su obligación solo si cumple con obtener el resultado querido frente y a favor del acreedor.

Por ejemplo, una persona (deudora) se compromete en hacer la decoración de una fiesta infantil con todos los arreglos: globos y torta para la fiesta del hijo de otra persona (acreedora) que empezará a las 4 de la tarde del día 30 de septiembre de este año. La prestación u obligación de hacer se tendrá por cumplida y, en consecuencia, se extinguirá si la deudora cumple con todo lo prometido, de esta manera el acreedor queda satisfecho con dicha prestación.

Otro ejemplo, cuando un deudor (de profesión odontólogo) se compromete a extraer la penúltima molar del maxilar superior derecho de la acreedora (otra persona) para el día 12 de mayo del presente año a las 5 de la tarde. Por tanto, la prestación u obligación de hacer se tendrá por cumplida con la ejecución de la extracción de dicha muela.

d) Obligaciones de hacer de medios o de mera actividad

La obligación de hacer es una de medios o de mera actividad cuando la prestación, conducta o comportamiento que va a realizar el deudor o sujeto pasivo de la obligación básicamente consiste en un realizar, en desplegar una actividad, en efectuar una actividad

o una conducta, independientemente, de la obtención de un resultado fijo, pues el resultado es algo inesperado, contingente e incierto.

El deudor se libera de la obligación solo cumpliendo, desplegando o realizando la actividad específica y determinada, y así mismo el acreedor o sujeto activo queda satisfecho con dicha actividad.

4.2.3 Cesión

La cesión implica la acción de ceder, de entregar una cosa (bien tangible) o derecho (bien intangible) a alguna persona, entidad u organización, por ejemplo, la cesión de bienes o la cesión de derechos.

Respecto al concepto de la cesión, tenemos que el artículo 1206 del Código Civil establece: “la cesión es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho de exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto. La cesión puede hacerse aun sin el asentimiento del deudor”.

Por otro lado, el Código Civil define la cesión de derechos como un acto de disposición, vale decir, como el modo de transferir la titularidad de cualquier situación jurídica subjetiva distinta de la propiedad.

Hay que señalar que la palabra cesión es de origen latín “cessio”⁶¹, implica transferir la posesión de algún bien

En el ámbito del derecho, cesión es la convención por la cual alguien (cedente) transmite a otro (cesionario) sus derechos o créditos a título gratuito u oneroso, por ejemplo, en el caso de cesión de los derechos hereditarios, una vez que el causante muere, el heredero puede transmitir a un tercero la totalidad o una cuota de la universalidad hereditaria.

En el caso de la cesión de derechos, puede ser definida como aquel negocio jurídico por el que una de las partes (cedente) transmite o transfiere a la otra (cesionario) la titularidad jurídica que ostenta sobre una cosa (se trate de un bien tangible o uno intangible).

⁶¹ El vocablo latino *cessio* llegó al castellano como *cesión*. El concepto se utiliza para nombrar al hecho de transferir la posesión de algo (un bien, un derecho, etc.) a otra persona o entidad.

En el caso de la cesión de uso, es un contrato privado en el cual se cede el uso del bien mueble o inmueble al usuario por un tiempo definido o indefinido, asimismo el usuario (cesionario) a cambio se compromete a pagar un precio cierto y determinado (retribución).

Hay que señalar que, en este caso de cesión en uso de una cosa o bien, puede tratarse indistintamente de la cesión en uso de un bien tangible o, también, la de un bien intangible.

Por otro lado, el Poder Judicial señala, respecto a la cesión de derechos, que para que se produzca la cesión, se debería tener en cuenta los siguientes requisitos:⁶²

- a) Que exista un cedente que tenga derechos que también puedan ser materia de controversia judicial, arbitral o administrativa
- b) Que exista un cesionario al cual se transmita el derecho a exigir la prestación a cargo del deudor
- c) Que exista un título por el cual se transfiere el derecho, que debe constar por escrito y, en ese caso, el documento sirve de constancia de la cesión
- d) Que el título para la transferencia esté dado por la relación contractual o extracontractual que genera la obligación de transferir el derecho y que el título sea distinto.

Hay un interesante comentario realizado por Alan Randall respecto de la cesión de un bien y el derecho que representa al bien cuando se produce una transferencia, al respecto señala lo siguiente:

"la idea de comerciar con derechos puede parecerle algo extraña. Se tiende a pensar en el comercio como la transferencia de cosas físicas; es decir, de objetos que se pueden poseer. Sin embargo, la característica fundamental del comercio es la transferencia de derechos, más bien que la transferencia física y el traslado de cosas. Cuando uno compra un terreno, no toma ese pedazo de tierra y se lo lleva a casa. Más bien adquiere ciertos derechos específicos para hacer uso de ese terreno".⁶³

⁶² Casación N° 2206-2000-Callao, *EL PERUANO*, 05-11-2001, p. 7897

⁶³ RANDALL, Alan; citado por BARCHI VELAOCHAGA, Luciano. "Código Civil Comentado", Tomo VI, *Derecho de Obligaciones, Gaceta Jurídica*.

En esa misma línea de pensamiento similar, tenemos el pronunciamiento de Manuel de la Puente y Lavalle cuando señala:

"pienso que la cesión de derechos es un acto jurídico cuya finalidad es establecer el modo como se transmiten los derechos que han sido adquiridos o transferidos en virtud de título distinto, bien sea contractual, como es el caso de la compraventa, la permuta, la donación, etc., de derechos, o bien extracontractual, como en el caso de la herencia o una disposición legal".⁶⁴

"La cesión es el derecho que se transmite, es decir aquél derecho que transmite al cesionario, en cambio, el título o causa de la cesión de derechos tiene que ver con la fuente que le da origen, es decir, el acto mediante el cual el cedente se obliga a transmitir un derecho a favor del cesionario; así tenemos por ejemplo que la causa de la cesión puede ser una venta, que se produce cuando el cesionario es un comprador del crédito pagando un precio por él, otro caso sería el de una cesión que tiene por causa una liberalidad, que se da cuando el cedente transfiere de manera gratuita el derecho a exigir una prestación, otro ejemplo en el supuesto de la cesión solutoria o solvendi causa, que se configura cuando la cesión es un medio de pagar una deuda que tiene el cedente".⁶⁵

Se desprende de la definición analizada en los párrafos anteriores que la cesión de bienes tangibles o intangibles implica una obligación de dar y no una obligación de hacer.

4.2.4 La obligación de dar

La obligación de dar tiene por objeto la entrega de un bien mueble o inmueble por parte del deudor en favor y en provecho del acreedor, esta obligación de dar tiene por objeto la entrega de un bien mueble o inmueble con el fin de constituir sobre ellos (los bienes) los derechos reales, la de transferir el uso o posesión del bien y/o la restitución del bien a su dueño.

Por la obligación de dar, el deudor se encuentra obligado a entregar el bien debido y el acreedor adquiere la facultad de exigir la entrega de ese bien, de ahí que la obligación

⁶⁴ De la Puente y Lavalle, Manuel; citado por Osterling Parodi, Felipe y castillo Freyre, Mario. citado por Barchi Velaochaga, Luciano. "Código Civil Comentado", Tomo VI, Derecho de Obligaciones, Gaceta Jurídica.

⁶⁵ CAS. N° 3118-00-Callao, EL PERUANO, 31-07-2001, p. 7436.

consiste en transferir el dominio de una cosa, constituir un derecho real o en ella o simplemente entregar su mera tenencia.

Dentro de los fines de las obligaciones de dar, podemos tener los siguientes casos: la de entregar (transferir - transmitir - dar) el bien en propiedad, la de entregar el bien en uso o posesión, la de entregar el bien para su custodia o la de restituir o devolver el bien.

Las obligaciones de dar son las más frecuentes transacciones comerciales que se dan en la práctica y las encontramos en diferentes contratos como la de compra-venta, la permuta, la donación, el arrendamiento, el comodato, el depósito, el mutuo anticrético, la prenda o el suministro.

Como se puede observar, la prestación u obligación de dar no solo comprende las obligaciones que tienen como propósito la transmisión de la propiedad de bienes, sino también por obligaciones en las que el acreedor tiene adquirido algún derecho sobre algún bien.

Así, puede darse la obligación de entregar el bien para constituir sobre él derechos reales como en el contrato de compra-venta, en el que el propietario transfiere la propiedad del bien vendido; o una obligación de entrega para transferir solo el uso o la tenencia del bien, tal como en el contrato de arrendamiento, en el cual el arrendador debe entregar al arrendatario el bien arrendado.

También puede darse el caso de una obligación de dar, a la obligación de entregar para restituir el bien a su propietario, como ocurre en el caso del comodato o en el del usufructo.

4.3 Conclusiones

Sobre la base de todo lo anteriormente analizado y comentado, las principales conclusiones que pueden establecerse respecto del tratamiento tributario para el caso de la actividad que realizan los operadores satelitales llevada a cabo por un sujeto no domiciliado en el Perú son las siguientes:

- Para determinar que estamos frente a un servicio, usualmente, muchos países aplican una definición negativa, es decir, se entiende que estamos frente a una prestación de servicio (obligación de hacer) simplemente cuando no se está frente a la entrega o

transferencia de un bien tangible o intangible (obligación de dar). En ese sentido, si hay entrega o la transferencia de bienes no estamos ante la prestación de un servicio, sino una obligación de dar, de entrega o la transferencia de un bien (tangible o intangible).

- Cuando estamos frente a un servicio, existe un compromiso por parte del prestador del servicio de realizar una prestación de hacer a favor del cliente (estamos frente a un comportamiento), en cambio, cuando estamos frente a la cesión de un bien intangible, no hay una obligación de hacer sino que estamos ante una obligación de dar un derecho o bien intangible (por ejemplo, una licencia) sin que se realice una transferencia de propiedad, de manera que la cesión de un bien para su uso temporal por el cliente a favor de el mismo no implica la ejecución de una prestación de hacer ni mucho menos la transferencia de propiedad del bien intangible.
- Respecto de las obligaciones de hacer, podemos ver que existen dos formas o tipos de obligaciones hacer: una forma que se concluye o termina simplemente con un hacer, es decir, concluyen en la acción misma; en el segundo caso, se concluye la obligación de hacer con la entrega, con la conducta de dar lo hecho (resultado) u efectuado como parte del cumplimiento de la prestación del servicio en general sin que por ello dejen de ser obligaciones de hacer.
- La diferencia entre la obligación de dar y la obligación de hacer estará basada, fundamentalmente, en aquello que en la obligación misma resulte fundamental o lo esencial, así, la obligación de hacer (lo fundamental de la prestación) consiste, precisamente, en el mismo hacer algo, en el prestar un servicio, independientemente, que la prestación de hacer concluya con la entrega de un bien tangible o intangible; por otro lado, la obligación de dar si lo fundamental de la prestación consiste en la entrega de un bien tangible (mueble o inmueble) o intangible, en consecuencia, como lo indique para diferenciar las obligaciones de hacer y dar, se basa en la esencia de la obligación.
- En el caso de las obligaciones de hacer, cuando el que realiza la prestación es de forma personal (existen otras que no lo son), le importa la identidad del deudor (el que recibe la prestación), dado que a este le resulta importante que quien cumpla con la prestación sea el deudor que eligió, puesto que lo eligió por sus cualidades personales y/o aptitudes profesionales (esto se presenta cuando se trata de

obligaciones personalísimas). En cambio, cuando estamos frente a una obligación de dar, al acreedor de la obligación le es indiferente y le da igual quien ejecute la obligación de entregar el objeto de la prestación, pues, lo único que le interesa es que se cumpla con entregar el bien y así al recibirlo: el acreedor verá satisfecha su obligación.

- La actividad de los operadores de los satélites se ejecuta a través de un satélite geoestacionario, el mismo que emite un haz o huella satelital que llega a territorio peruano y, sin el cual, no es posible que el satélite geoestacionario pueda retransmitir las señales a estaciones terrenas en el Estado peruano para las cuales fue contratado el operador satelital. En consecuencia, la actividad desarrollada por el operador satelital no domiciliado consiste en una obligación de hacer, es decir, se trata de un comportamiento por parte del prestador no domiciliado que utiliza bienes tangibles (el satélite geoestacionario) y bienes intangibles (haz o huella satelital) que realiza la retransmisión de señales.
- Dicha calificación de la actividad no se perjudica por el hecho de que, para su ejecución, se utilicen bienes tanto tangibles como intangibles como medios, por lo que no se puede calificar a la actividad de operadores satelitales (realizada por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano que utiliza el satélite geoestacionario, haz satelital, etc.) como una obligación de dar.
- El comportamiento del operador satelital no domiciliado en el Estado peruano, señalado en la conclusión anterior, comprende el servicio de recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales radioeléctricas a través de la capacidad de los satélites geoestacionarios ubicados en el espacio exterior ultraterrestre a 36,000 km. de distancia fuera del territorio peruano. Cabe señalar que, si bien las señales son entregadas en el espacio radioeléctrico, dicho espacio es explotado económicamente por los operadores de telecomunicaciones.



CAPÍTULO V: ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL SERVICIO SATELITAL PRESTADO POR UN SUJETO NO DOMICILIADO

En este capítulo V, se revisará y analizará el tratamiento tributario de la actividad desarrollada por el operador satelital no domiciliado en el Estado peruano teniendo en cuenta las diferentes posiciones y fundamentos desde la perspectiva del contribuyente (persona jurídica domiciliada en el país) sujeto a fiscalización por el impuesto a la renta de tercera categoría, la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y del Poder Judicial.

5.1 Análisis del servicio satelital

La ley del impuesto a la renta establece una serie de pautas y regulaciones para determinar los supuestos en los cuales los sujetos (personas jurídicas) no domiciliados en el país obtienen rentas calificadas de fuente peruana, las mismas que en ciertas circunstancias preestablecidos en la legislación tributaria del Estado peruano están sujetas a retención del impuesto a la renta cuando son realizadas por sujetos no domiciliados y el pagador de la renta es un contribuyente del impuesto a la renta de tercera categoría.

Para que exista jurisdicción tributaria peruana que conlleve la tributación respecto a una renta, ingreso o beneficio obtenido por una empresa o persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano y sea calificada como una renta de fuente peruana, debe existir un vínculo, punto o nexo de conexión (como se indicó y analizó en los capítulos anteriores del presente trabajo de investigación) con claridad y suficiente aplicabilidad en las normas de carácter tributario que regulan el impuesto a la renta. En efecto, dichos criterios de vinculación o conexión establecidos en la legislación tributaria peruana deben ser la expresión de la posibilidad de ejercer la jurisdicción tributaria por parte del Estado peruano.

Dentro de la concepción clásica de la tributación internacional, la teoría de la fuente económica relaciona la fuente de la renta con el lugar de colocación y explotación de los factores de la producción (capital y trabajo), los cuales son los que finalmente han producido dicho beneficio económico.⁶⁶

Así, por ejemplo, si tenemos a una empresa extranjera no domiciliada en el país que coloca un préstamo de dinero en favor de una empresa peruana domiciliada, lo que se concreta a través de la colocación de un capital extranjero en el país, y la retribución de dicho servicio financiero, que se traduce en el pago de un interés, manifiesta una renta de fuente peruana.

⁶⁶ *EL inciso e) del artículo 9 de la Ley del impuesto a la renta, establece que son rentas de fuente peruana las rentas derivadas de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole (obligaciones de hacer) que se realicen en territorio nacional. De este modo, el criterio de vinculación objetivo aplicado a la realización de la actividad del de territorio nacional, esto es, dentro del territorio que el Estado peruano puede ejercer su jurisdicción y potestad tributaria en base a su soberanía.*

En ese sentido, según lo indicado precedentemente, en el caso de la prestación de servicios en general, prestado por un sujeto no domiciliado en el país que implica el desarrollo de una actividad, se debe considerar básicamente que la fuente de la renta generada se identifica con la ubicación geográfica en la cual se desarrolló dicha actividad comercial (aplicación del criterio de vinculación o conexión de territorialidad de la fuente).

Asimismo, en el aludido artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, se han señalado otros supuestos de rentas de fuente peruana, en los cuales no solo se observa el criterio del lugar de prestación física del servicio, sino también el lugar de su utilización económica y/o uso y consumo en el país dentro de los cuales tenemos los servicios de asistencia técnica⁶⁷, los servicios digitales⁶⁸ de conformidad con los incisos i) y j) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, únicamente para estos servicios (asistencia técnica y servicio digital) el elemento de utilización económica o empleo en el país resulta vital para identificar si estamos ante una renta de fuente peruana, supuesto que no ocurre con los servicios satelitales materia de investigación, en tanto estos no comparten ninguna característica de estos dos tipos de servicios mencionados previstos en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del impuesto a la renta⁶⁹.

En efecto, el servicio satelital realizado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano no está comprendido dentro del concepto de asistencia técnica o

⁶⁷ El inciso j) del artículo 9° de la Ley de la impuesto a la renta señala que es renta de fuente peruana la obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

⁶⁸ El inciso i) del artículo 9° de la Ley de la impuesto a la renta señala que es renta de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

⁶⁹ Artículo 4-A, primer párrafo, inciso b) del reglamento de la Ley del impuesto a la renta señala:

“El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1) Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría (...)

Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37 de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.”

servicio digital, supuesto específicos definidos en los incisos i) y J) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta.

De este modo, para el caso del servicio satelital materia de análisis, no resulta aplicable el criterio de vinculación territorial de la fuente consistente en la utilización económica y/o uso y consumo en el país para que la renta sea considerada renta de fuente peruana para efectos de imposición del impuesto a la renta.

5.2 Análisis desde el punto de vista del contribuyente

El contribuyente, en este caso, es el sujeto domiciliado en el Perú que contrató los servicios de una persona jurídica no domiciliada en el país para que le preste un servicio satelital que utilice un satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior que transmite señales por el haz satelital.

El contribuyente sostiene que la persona jurídica no domiciliada en el Perú que ha prestado los servicios satelitales no genere renta de fuente peruana, por lo que no le correspondía realizar la retención del impuesto a la renta. Dicha posición se basa, fundamentalmente, en los argumentos descritos en los siguientes párrafos:

Señala que los satélites geoestacionarios ubicados en el espacio ultraterrestre son aparatos electrónicos que físicamente se ubican en el espacio exterior o ultraterrestre, el cual no pertenece a la soberanía de ningún país en la tierra. En ese sentido, en la medida en que los servicios satelitales se prestan y se realizan en el espacio exterior ultraterrestre, esto es, no se dan dentro del territorio peruano nacional y no generan renta de fuente peruana.

Asimismo, señala también que los satélites que son generalmente de propiedad de un operador de satélite, el cual normalmente es una empresa multinacional no domiciliada en el Perú que tiene la propiedad y control de uno o varios de estos satélites, no trabajan solos, sino que intervienen con otros componentes que facilitan la prestación del servicio satelital.

En tal sentido, para la prestación del servicio satelital, se tiene varios elementos intervinientes para poder hacer posible el servicio indicado. En efecto, se necesita el satélite geoestacionario, las estaciones terrenas transmisoras que dan origen a la emisión de señales y las estaciones terrenas receptoras de señales asociadas que son de propiedad

de las empresas operadoras de telecomunicaciones. Todos estos elementos en conjunto cumplen la función de recibir, cambiar de frecuencia, ampliar y retransmitir una señal radioeléctrica de telecomunicaciones desde un punto de origen en algún lugar geográfico y otro punto ubicado en otro lugar geográfico en el planeta tierra, que pueden ser muy distantes entre sí.

Los satélites geoestacionarios son objetos que orbitan la Tierra en el espacio exterior ultraterrestre y contienen dispositivos tecnológicos como trasponedores (antenas, receptores y transmisores), baterías, paneles solares, convertidores químicos de energía, reactores nucleares, impulsores, sensores, etc. desde su posición en el espacio exterior irradian emisiones radioeléctricas hacia regiones del planeta o zona de cobertura del satélite.

Señalan que, físicamente, los satélites geoestacionarios ubicados en el espacio ultraterrestre están situados en la proyección ecuatorial a unos 36,000 km. de altura, aproximadamente, desde la Tierra, en la denominada órbita ecuatorial de los satélites geoestacionarios. Cabe mencionar que existe consenso internacional en cuanto al lugar donde se encuentran los satélites geoestacionarios a una distancia aproximada de 36,000 km. sobre la Tierra, por lo que se encuentra ubicado definitivamente en el espacio exterior. En consecuencia, el lugar donde orbitan los satélites geoestacionarios no pertenece a la soberanía de ningún Estado.

Indican también que los satélites son considerados “objetos o vehículos espaciales” a tenor de la Resolución N° 1721 de las Naciones Unidas⁷⁰.

⁷⁰ Nicolás Lucas, publicó en el diario *EL Economista de México* el 29 de enero de 2020, en su artículo *¿Qué son los satélites artificiales y para qué sirven? señala lo siguiente:*

“Los satélites artificiales son utilizados para enviar y recibir comunicaciones de uso masivo como telefonía, televisión o Internet, también sirven para prestar servicios educativos, con fines militares y de educación científica.

Un satélite es un objeto natural o artificial que orbita alrededor de otro más grande. En el universo ocurre que asteroides o satélites como la Luna orbitan planetas o estrellas. La Luna es un satélite natural y es el único objeto natural que gira alrededor de la Tierra.

¿Qué es un satélite artificial?

Sobre la atmósfera terrestre también orbitan otros aparatos muy complejos que fueron creados por el ser humano con distinto fin. Estos son satélites artificiales para enviar y recibir comunicaciones de uso masivo como telefonía, televisión o Internet; para hacer pronósticos del

La señal electromagnética retransmitida por el satélite cubre o ilumina una determinada área de cobertura de la tierra. Por ejemplo, una fuente de ondas electromagnéticas en el espectro visible (la luz normal).

El envío (transmisión) y la recepción de datos, así como de cualquier otra información o señal de telecomunicaciones (voz, imagen, etc.) se realiza a través del área de cobertura del satélite.

Adicionalmente, sostienen que el hecho de que varios países se encuentren iluminados por la huella o el haz de radiación de un satélite no significa que los operadores de satélites estén prestando servicios en todos esos países, sino que su ubicación responde a la necesidad de que los satélites puedan prestar sus servicios. En efecto, se trata de un lugar comprendido dentro de su área o zona de cobertura, pero ello no significa que esté prestando un servicio en las zonas iluminadas por el haz o huella satelital.

Asimismo, la empresa nacional domiciliada en el Perú que contrata los servicios del satélite debe realizar las actividades de programación necesarias para poder enviar y/o captar las señales emitidas por el satélite geostacionario en las frecuencias y potencia que corresponda, pues es la empresa de telecomunicaciones quien cuenta con la concesión para el uso del espectro radioeléctrico⁷¹. Esto limita a los operadores satelitales

clima o para prestar servicios educativos y de salud en zonas inaccesibles para otras tecnologías más tradicionales; e incluso algunos satélites han sido lanzados al espacio con fines militares y de investigación científica.” (...)

¿Cuántos tipos satélites de existen?

Existen satélites del tipo geostacionario, que orbitan de Este a Oeste sobre el Ecuador, y los “polares”, que viajan en dirección norte-sur, hacia los polos de la Tierra.

Un satélite también debe estar conformado por cuatro partes esenciales para su correcto funcionamiento en el espacio: una fuente de energía, antenas para recibir y enviar información, un sistema para resguardar y/o procesar datos y un control de acción que puede ser gestionado desde la Tierra. También deben considerarse sistemas térmicos, de software y otras tecnologías en el caso de los aparatos de más reciente generación.

⁷¹ El TUO de la Ley de Telecomunicaciones señala en el CAPITULO II ESPECTRO DE FRECUENCIAS RADIOELECTRICAS O ESPECTRO RADIOELECTRICO, en su artículo 60 lo siguiente: “La utilización del espectro radioeléctrico dará lugar al pago de un canon que deberán satisfacer los titulares de estaciones radioeléctricas, emisoras y de las meramente receptoras que precisen de reserva radioeléctrica. El reglamento respectivo señalará los montos y formas

a brindar la capacidad para realizar la recepción, amplificación y retrasmisión de las señales electromagnéticas.

Los satélites prestan el servicio de repetidor, entonces estos servicios se prestan en el sitio en el cual está posicionado el satélite, en el espacio ultraterrestre, es decir, no se encuentra situado dentro de territorio peruano, sino que se encuentra en el espacio exterior internacional que se encuentra regido por tratados y principios de las Naciones Unidas, más no por el Estado peruano.

Los satélites comerciales de telecomunicaciones per-se no cumplen ninguna función si no tienen asociadas estaciones terrenas de transmisión y de recepción ubicados en el territorio terrestre; por lo tanto, los satélites no utilizan, por sí mismos, el espectro radioeléctrico de los países que iluminan.

Solo la acción del operador de telecomunicaciones de una estación terrena transmisora ubicada en territorio peruano hace que un satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior ilumine un país y sea el operador de telecomunicaciones quien utilice el recurso radioeléctrico.⁷²

Por tanto, es la autoridad de telecomunicaciones de un país quien autoriza al operador de satélite geoestacionario a fin de que comercialice con empresas operadoras de servicios debidamente constituidas en dicho país, la utilización del segmento

de pago a propuesta del Ministerio de Transportes, Comunicaciones Vivienda y Construcción, los que serán aprobados mediante Decreto Supremo.”

⁷² Mediante Decreto Supremo N° 022-2005-MTC y sus modificatorias en el Perú, se aprobó la Norma que regula la provisión de capacidad satelital a través de satélites de comunicaciones a los titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, en adelante la Norma.

La Norma prevé un procedimiento de registro para la provisión de capacidad satelital, facultando al titular del registro a transmitir y/o recibir señales a través de satélites geoestacionarios (satélites de comunicaciones) a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, a fin de proveerles capacidad satelital; dicho registro no faculta a sus titulares para instalar, operar redes de telecomunicaciones, ni prestar servicios de telecomunicaciones que requieren de concesión y/o autorización en Perú, para lo cual deben cumplir con los requisitos establecidos en la normativa respectiva. (el subrayado es nuestro).

espacial⁷³ del operador del satélite y que se regula por el derecho internacional de acuerdo con el artículo 61° del TUO de la Ley de Telecomunicaciones⁷⁴.

En general, se tiene que las legislaciones al respecto de un Estado señalan con claridad y enfatizan que la concesión de derecho de aterrizaje a un operador de satélites no conlleva la autorización a este operador para prestar servicios de telecomunicaciones, los cuales deben ser prestados, necesariamente, por las empresas operadoras de telecomunicaciones.

Las empresas operadoras de telecomunicaciones⁷⁵ contratan los servicios satelitales a empresas multinacionales propietarias de los satélites para poder prestar en

⁷³El segmento espacial de un sistema de comunicaciones por satélite es uno de sus 3 componentes operativos (los otros son el segmento de usuario y el segmento terrestre). Comprende el satélite o la constelación de satélites y los enlaces satelitales ascendente y descendente. https://es.wikipedia.org/wiki/Segmento_espacial.

⁷⁴ EL Artículo 61 señala lo siguiente: “El uso del segmento espacial radioeléctrico mediante satélites se regirá eminentemente por el derecho internacional. El segmento terrestre será regulado por la presente norma y su correspondiente reglamento.”

⁷⁵Según el Glosario publicado por Osiptel, el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones, una entidad pública descentralizada encargada de regular y supervisar el mercado de servicios públicos de telecomunicaciones, independiente de las empresas operadoras.

El OSIPTEL está adscrito a la Presidencia del Consejo de Ministros, fue creado el 11 de julio de 1991 mediante Decreto Legislativo N° 702, e inició sus actividades con la instalación de su primer Consejo Directivo el 26 de enero de 1994, señala la definición de empresa operadora de telecomunicaciones a lo siguiente:

1. Aquella empresa que cuenta con un contrato de concesión para brindar el servicio público de telefonía fija. (Glosario de las Condiciones de Uso para la Prestación del Servicio Público de Telefonía Fija bajo la Modalidad de Abonado - Resolución N° 012-98-CD/OSIPTEL).
2. Empresa que le presta servicios públicos de telecomunicaciones a cambio de una retribución económica. (Glosario de la Guía de Orientación a los Usuarios de la Directiva que Establece las Normas Aplicables a los Procedimientos de Atención de Reclamos de Usuarios de Servicios Públicos de Telecomunicaciones - aprobada por Resolución N° 015-99-CD/OSIPTEL).
3. A aquella empresa que cuenta con un contrato de concesión para brindar los servicios públicos de telecomunicaciones objeto de esta norma. (Artículo 4° de las Condiciones de Uso de los Servicios Públicos Móviles, aprobada por Resolución N° 002-2000-CD/OSIPTEL).
4. Persona natural o jurídica que cuenta con una concesión o registro para la explotación comercial de uno o más servicios públicos de telecomunicaciones. (Artículo 3° del Reglamento General de Tarifas, aprobado por Resolución N° 060-CD-2000/OSIPTEL) / (Artículo 2° del Proyecto de Normas Complementarias al Reglamento de Administración y Funcionamiento de FITELE, aprobado por Resolución N° 013-2005-CD/OSIPTEL).
5. Persona natural o jurídica que cuenta con concesión, autorización o registro para la explotación de uno o más servicios públicos de telecomunicaciones. (Artículo 1° del Reglamento General de OSIPTEL, aprobado por Decreto Supremo N° 008-2001-PCM)

el país sus servicios de telefonía nacional e internacional, llevar voz, imagen, etc. (Teleconferencias, servicios empresariales diversos), Internet y otros similares.

Las empresas domiciliadas en el Perú que reciben los servicios satelitales solo tributan el impuesto general a las ventas por la utilización de servicios de no domiciliados; sin embargo, no realizan la retención del impuesto a la renta a las contraprestaciones recibidas por las empresas proveedoras no domiciliadas por considerar que retribuyen servicios prestados en el exterior (espacio exterior ultraterrestre) que generan rentas que no califican como de fuente peruana para efectos del impuesto a la renta.

5.3 Análisis desde el punto de vista de la administración tributaria

La administración tributaria se pronunció a través de la Intendencia Nacional Jurídica con el Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000, en la cual señala que los servicios satelitales prestados por un operador satelital no domiciliado en el Estado peruano no califican como rentas de fuente peruana y, posteriormente, se volvió a pronunciar a través de su Procuraduría con una posición contraria, los cuales se procederá a analizar.

5.3.1 Posición de la Intendencia Nacional Jurídica

La posición institucional de la Intendencia Nacional Jurídica de la Administración Tributaria en relación con el tratamiento tributario en el impuesto a la renta de los

/ (Artículo 4° del Procedimiento para la Fijación o Revisión de Cargos de Interconexión Tope, aprobado por Resolución N° 123-2003-CD/OSIPTTEL).

6. *Aquella empresa que cuenta con un contrato de concesión o registro correspondiente para brindar los servicios públicos de telecomunicaciones objeto de esta norma. (Artículo 4° de las Condiciones de Uso de los Servicios Públicos de Difusión y de Servicios de Valor Añadido para Acceso a Internet, aprobada por Resolución N° 015-2001-CD/OSIPTTEL).*
7. *A aquella persona natural o jurídica que cuenta con un contrato de concesión o registro correspondiente para prestar uno o más servicios públicos de telecomunicaciones. (Anexo 1: Glosario de Términos de las Condiciones de Uso de los Servicios Públicos de Telecomunicaciones, aprobadas por Resolución N° 116-2003-CD/OSIPTTEL).*
8. *Persona natural o jurídica prestadora de servicios públicos de telecomunicaciones que se encuentra afecta al régimen de Aportes por Regulación del Organismo Supervisor de la Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTTEL) y/o del derecho especial destinado al Fondo de Inversión en Telecomunicaciones (FITEL). (Artículo 1° del Reglamento de Normas Complementarias al Régimen de los Aportes Administrados por OSIPTTEL, aprobado por Resolución N° 085-2003-CD/OSIPTTEL).*

servicios satelitales se estableció mediante el Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000 del 21 de julio de 2009.

En dicho informe, la Intendencia Nacional Jurídica se pronunció en relación con el tratamiento tributario para efectos del impuesto a la renta de los servicios satelitales prestados por una entidad no domiciliada en el país en favor de una entidad domiciliada en el país, concluyó en que dichos servicios satelitales no se encuentran afectos al impuesto a la renta de tercera categoría al no constituir renta de fuente peruana por no prestarse el servicio en territorio nacional.

Adicionalmente, la administración tributaria vuelve a pronunciarse a través del Oficio N° 201-2012-SUNAT/200000 emitido el 04 de mayo de 2012, en la cual mantiene su posición vertida en el Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000, es decir, que los servicios satelitales prestados por un operador satelital no domiciliado en el Estado peruano no califican como rentas de fuente peruana y por tanto no se encuentran sujetas a imposición del impuesto a la renta.

5.3.1.1 Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000 del 21 de julio de 2009⁷⁶.

En este informe emitido por la administración tributaria, se consultó si en el caso de los servicios satelitales sujetos a observación, las retribuciones pecuniarias obtenidas por los operadores satelitales no domiciliados en el país califican como rentas de fuente peruana para efectos del impuesto a la renta de tercera categoría por derivarse de la explotación económica en el país por medio del espectro radioeléctrico que sirve de vía para llevar a cabo las comunicaciones por el satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior a 36,000 km. de distancia de la tierra.

El informe mencionado, respecto del servicio que presta el operador satelital no domiciliado, señala lo siguiente en la parte de su análisis:

“(…) el Decreto Supremo N° 022-2005-MTC⁷⁷ establece las obligaciones de los proveedores de capacidad satelital a través de satélites de comunicaciones.

⁷⁶ Informe Sunat N° 135-2009/2B0000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>.

⁷⁷ Con el Decreto Supremo N° 022-2005-MTC publicado el 24 de agosto del 2005 se aprueba la norma que regula la provisión de capacidad satelital a través de satélites geoestacionarios a titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú.

Entre dichas obligaciones, de acuerdo con los incisos a) y b) del mencionado artículo, se encuentra la de proveer capacidad satelital a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de telecomunicaciones que operan en el Perú y la de proporcionar ininterrumpidamente tal capacidad.

(...) mediante Informe N° 259-2008-MTC/26 emitida por la Dirección General de Regulación y Asuntos Internacionales de Comunicaciones del Ministerio de Transportes y Comunicaciones ha señalado que la prestación ejecutada por un operador de satélite geoestacionario a favor de empresas de telecomunicaciones domiciliada en el Perú “consiste en brindarles “capacidad satelital” - entendida como la capacidad de sus satélites para recibir, procesar, amplificar y retransmitir señales-...”

Se señala, además, en dicho informe: “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...”

Como se puede observar, la administración tributaria, en este informe, aclara que la empresa proveedora no domiciliada presta un servicio a la empresa domiciliada, el cual está claramente establecido en un contrato específico, en tal sentido, estamos frente a una prestación de servicios realizados por un sujeto no domiciliado y no en un arrendamiento o cesión en uso de bienes.

En el mismo informe más adelante se indica lo siguiente:

“(...) el Informe N° 259-2008-MTC/26 se indica expresamente lo siguiente:

“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 pueden recibir las 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 ese entendido, no podría considerarse que dicha prestación se ejecuta parcial ni totalmente en el Perú”.

La administración tributaria, con base en este análisis descrito líneas arriba, concluye en el informe mencionado de la siguiente manera:

“1. No califica como rentas de fuente peruana las retribuciones obtenidas por los operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados en el país por la provisión del servicio de capacidad satelital a empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el Perú”.

En este informe, la administración tributaria utiliza como base de su sustento el Informe N° 259-2008-MTC/26 emitido por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, el cual señala claramente en qué consisten las diversas actividades que desarrolla el satélite ubicado en el espacio exterior.

Este análisis del informe permite que la administración tributaria pueda establecer y concluir en la calificación de servicio (y no cesión en uso o arrendamiento de bienes) a la prestación que realiza la empresa no domiciliada, en ese sentido, el informe de la administración tributaria señala, además, que el presente servicio satelital no cumple lo requerido en el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, no se trata de una actividad comercial (rentas empresariales) que se lleve a cabo en territorio nacional como señala dicho inciso, por lo cual el servicio satelital prestado no se trata de una renta de fuente peruana.

Adicionalmente a lo dicho, hay que resaltar que la administración tributaria, en este informe emitido, se basa en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta sobre actividades comerciales (rentas empresariales) realizados en territorio nacional y no sobre el inciso b) del mismo artículo indicado que se relaciona a bienes y derechos ubicados en territorio peruano o la utilizados económicamente.

5.3.1.2 Oficio N° 201-2012-SUNAT/200000 del 04 de mayo de 2012

En este oficio emitido por la administración tributaria, se pronuncia por la calificación de los servicios satelitales las retribuciones obtenidas por los operadores no domiciliados en

respuesta a la consulta efectuada por el jefe de la Oficina General de Administración Secretaría General Ministerio de Educación Presente. En dicho oficio, podemos extraer lo siguiente:

“(…) su consulta está orientada a determinar si se encuentra gravada con el impuesto a la renta la retribución que se abone por la provisión del servicio de Capacidad Satelital en el espacio exterior, brindada por un satélite geoestacionario operado por una empresa no domiciliada en el Perú, que permite al usuario nacional acceder, entre otros, al servicio de Internet.

Al respecto, cabe indicar que, ante una consulta similar a la planteada por su Despacho, esta Administración Tributaria ha señalado que no califican como rentas de fuente peruana las retribuciones obtenidas por los operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados en el país por la provisión del servicio de capacidad satelital a empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el Perú.

Es del caso indicar que el referido pronunciamiento se emitió sobre la base del Informe N° 259-2008-MTC/26, elaborado por la Dirección General de Regulación y Asuntos Internacionales de Comunicaciones del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, la cual, entre otros, ha señalado que la prestación ejecutada por un operador de satélite geoestacionario consiste en brindar capacidad satelital, entendida como la capacidad de sus satélites para recibir, procesar, amplificar y retransmitir señales, lo cual permite que dichas señales sean retransmitidas. (…)

(…) el satélite a través del cual se brinda el servicio de capacidad satelital es uno geoestacionario. (…) desde su posición orbital propagándose a través del espectro electromagnético, 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, de allí que, según sostienen, no podría considerarse que dicha prestación se ejecute parcial ni totalmente en el Perú.

A mayor abundamiento, es del caso tener en cuenta que conforme al criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01 204-2-2008, el operador del satélite brinda un servicio que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales del usuario alcancen al satélite

y retornen hacia las estaciones terrenas que son destinadas, por lo que se concluye que el servicio que presta se desarrolla en el lugar donde se ubica el propio satélite, es decir, en el espacio terrestre fuera del territorio nacional.

De allí que, los ingresos recibidos por los operadores del satélite (empresas no domiciliadas) por los servicios prestados a un domiciliado no constituyen renta de fuente peruana.

En consecuencia, se puede afirmar que no califican como rentas de fuente peruana las retribuciones obtenidas por los operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados en el Perú por la provisión del servicio de capacidad satelital brindado a una entidad pública, en atención a que dicha prestación no se ejecuta parcial ni totalmente en el Perú.”

Como se puede ver en este oficio, la administración tributaria mantiene su posición vertida en anteriores pronunciamientos (como en el Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000), es decir, concluye que los servicios satelitales prestados por las empresas no domiciliadas en el país a otras empresas que sí domicilian en el Perú en el espectro radioeléctrico no califican como rentas de fuente peruana, por tanto no corresponde proceder a estas empresas domiciliadas efectuar la retención del impuesto a la renta por los servicios que recibió.

5.3.2 Posición procuradores de la Intendencia Nacional Jurídica de Sunat

La Procuraduría⁷⁸ de la Intendencia Nacional de la Administración Tributaria es un órgano que representa los intereses propios de la administración tributaria como en este caso de investigación del servicio satelital ante el Poder Judicial.

⁷⁸ Según el Reglamento de Organización y Funciones (ROF) de la SUNAT, en su capítulo V: Órgano de Defensa Jurídica señala:

Artículo 26 °. - Procuraduría Pública

La Procuraduría Pública es el órgano responsable de la representación y defensa jurídica de los derechos e intereses de la SUNAT, conforme a lo dispuesto en la Ley del Sistema Nacional de Defensa Jurídica del Estado, sus normas reglamentarias, complementarias y modificatorias. Depende administrativamente del Superintendente Nacional y funcionalmente del Consejo de Defensa Jurídica del Estado.

Artículo 27°. - Funciones de la Procuraduría Pública

En sede judicial del Poder Judicial, los procuradores de la administración tributaria cuestionaron las decisiones vertidas tanto por ellos mismos en su informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000 del año 2009 como en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal mediante la interposición de demandas contencioso administrativas ante el Poder Judicial al no estar de acuerdo con el criterio de carácter extra territorial de los servicios satelitales prestados por un sujeto no domiciliado en el país para efectos del impuesto a la renta.

De este modo, la Procuraduría de la Administración Tributaria (Sunat) señala que los satélites geoestacionarios tienen dos partes:

- i) La parte material o física que se ubica en el espacio exterior.
- ii) La parte inmaterial no tangible, constituida por la energía que irradia el satélite a través de su haz satelital, la misma que puede ser medida.

Señala la Procuraduría de la Administración Tributaria también que, dentro del área de cobertura fijada por el haz satelital para su explotación comercial, se encuentra, definitivamente, dentro del territorio peruano para hacer posible la prestación del servicio satelital prestado por la persona jurídica no domiciliada.

Por tanto, al estar ubicado el haz o huella satelital dentro del territorio peruano, permitiendo esta última la prestación de servicios a operadores de telecomunicaciones, se generan rentas de fuente peruana de acuerdo con lo que establecen las normas tributarias en el Estado peruano.

La Procuraduría de la Administración Tributaria señala que el contribuyente, cuando hace su análisis de defensa se refiere a la ubicación del satélite, y solo considera la parte física del satélite que se encuentra en la órbita geoestacionaria en el espacio

Son funciones de la Procuraduría Pública:

a) Representar al Estado y defender los derechos e intereses de la SUNAT ante los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como ante el Tribunal Constitucional, el Ministerio Público, la Policía Nacional, el Tribunal Arbitral, el Centro de Conciliación y otros de similar naturaleza en los que el Estado es parte, comprendiendo todas las actuaciones en materia procesal, arbitral y de carácter sustantivo que permite la ley.

exterior, donde se ubican el transpondedor⁷⁹, las baterías, paneles solares, impulsores, sensores, entre otros y no considera al haz satelital, es decir, no consideran la parte inmaterial o no tangible del satélite (el cual es susceptible de ser medido).

El satélite, desde su posición, cubre con su haz satelital o señal electromagnética e ilumina una determinada zona de la tierra dentro de ella al territorio del Perú donde prestará sus servicios satelitales.

El haz satelital se representa como un cono que ilumina con una carga útil, que irradia toda su potencia sobre zonas que el operador satelital ha decidido explotar comercialmente y sobre el cual se posiciona.

Por tanto, podemos observar que la parte física del satélite se ubica en la órbita geoestacionaria en el espacio exterior (36,000 km. aproximadamente) y la otra parte del satélite que es inmaterial o intangible, que es la señal electromagnética o haz satelital, se posiciona o se ubica en una zona de cobertura, dentro del cual se encuentra el territorio peruano.

En el caso de los satélites, la parte material (física o visible) que se ubica aproximadamente a 36,000 km. de distancia de la tierra y otra parte inmaterial, no tangible (pero medible), representada por el haz satelital o señal electromagnética retransmitida por el satélite, que cubre o ilumina una determinada área sobre la tierra, se encuentra dentro del territorio peruano cubierto con lo cual se puede recibir los servicios satelitales. En efecto, si no hubiera la posibilidad de proyectar el haz o huella satelital en territorio peruano, los operadores de telecomunicaciones no recibirían el servicio de capacidad del satélite.

La zona de cobertura o la huella satelital está referida a la zona geográfica cubierta por la o las señales emitidas a través del haz satelital, es decir, la cobertura de explotación

⁷⁹ Un transpondedor (forma corta para transmisor-respondedor y a veces abreviado como XPDR, XPNDR, TPDR, o TP) es un dispositivo electrónico que produce una respuesta cuando se recibe una llamada de radio-frecuencia. Tienen básicamente dos funciones:

- *Recepción, amplificación y reemisión en una banda distinta de una señal (estos transpondedores se utilizan en comunicaciones espaciales para adaptar la señal satélite entrante/saliente a la frecuencia de los equipos en banda base).*
- *Respuesta automática de un mensaje (predeterminado o no) a la recepción de una señal concreta de interrogación (estos transpondedores se utilizan en aeronáutica para sistemas de pseudo-radar).*

depende directamente de la potencia de emisión del satélite, así como de la dirección y del tipo de antenas de emisión.

Los satélites ubicados en el espacio exterior ultraterrestre, para que puedan “entregar” sus servicios, además de que se trate de un lugar comprendido dentro de su área de cobertura, necesitan que la empresa nacional realice actividades de programación para poseer, enviar y recibir señales, es decir, la huella satelital es un elemento que facilite la prestación del servicio satelital.

La cobertura de cada haz satelital está limitada por un contorno muy irregular hecho a propósito por los diseñadores de las antenas del satélite y, de esta forma, no se desperdicia potencia transmitiéndola a puntos geográficos en los que no hay tráfico o estaciones terrenas transmisoras y receptoras, que se concentran, estratégicamente, para que el satélite ilumine con su haz satelital solo los lugares geográficos en los que sí hay densidades importantes de población, equipos y gran demanda de servicios de comunicación.

Los satélites geoestacionarios están provistos de una carga útil que les permite recibir, transmitir o retransmitir señales de radiocomunicación desde o hacia las estaciones terrenas sobre un área de cobertura (territorio peruano) utilizando como medio de transmisión y/o recepción las bandas o frecuencias que forman parte del espectro radioeléctrico.

Por lo expuesto, los satélites, para prestar sus servicios, hacen uso de uno de ellos que contiene una parte material constituida por el mismo satélite y, por otra parte, inmaterial o intangible denominada haz satelital, el cual permite retransmitir señales a través del espectro radioeléctrico.

La Procuraduría de la Administración Tributaria cuestiona la posición del contribuyente referido a que el servicio satelital no genera en el Estado peruano renta de fuente peruana al basarse en la ubicación física de los satélites en el espacio exterior. En efecto, la administración tributaria destaca que no consideran su ubicación permanente del satélite geoestacionario a través de su haz o huella satelital, por el cual se posiciona en el territorio peruano.

La Procuraduría de la Administración Tributaria sostiene que los satélites se posicionan en nuestro territorio (a través de un haz satelital, huella satelital) y hacen uso del espectro radioeléctrico para hacer posible y prestar sus servicios satelitales en el país,

En este sentido, en la medida que este espectro radioeléctrico es de propiedad y dominio del Estado peruano, se generan rentas de fuente peruana para efectos del impuesto a la renta. En resumen, la posición de la Procuraduría de la Administración Tributaria es que el satélite y su haz satelital emitidos sobre territorio peruano se encuentran dentro del alcance de la Ley del Impuesto a la Renta en aplicación del principio de territorialidad de la fuente.

De este modo en virtud del inciso b) del artículo 9° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, considera que el servicio satelital realizado por el operador satelital no domiciliado en el país genera renta de fuente peruana. Teniendo en cuenta el referido inciso que establece, 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, a las producidas por bienes y derechos, cuando los mismos están situados físicamente y utilizados económicamente en el país.

En consecuencia, la Procuraduría de la Administración Tributaria considera que los ingresos recibidos por las empresas no domiciliadas en el país que prestaron los indicados servicios satelitales constituyen renta de fuente peruana porque se originaron en bienes o derechos situados físicamente o utilizados económicamente en el país, según lo dispuesto por el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para la Procuraduría de la Administración Tributaria, el satélite es un bien (que tiene una parte tangible que es el satélite y una parte intangible por el haz satelital que emite sobre territorio nacional peruano) que se ubica en territorio peruano y, por tanto, le es aplicable el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que a través de dicho bien (tangible e intangible) se presta el servicio y es el generador de la renta que, en este caso, es calificada como renta de fuente peruana, en consecuencia, sujeta a la retención del impuesto a la renta.

Asimismo, la Procuraduría de la Administración Tributaria señala que la empresa proveedora de los servicios satelitales no domiciliada en el país, en realidad, está brindando un servicio de cesión en uso de un bien intangible al poner a disposición de las empresas concesionarias domiciliadas en el país (deudora tributaria) bandas y frecuencias que forman parte de su segmento espacial, a través de los cuales, estas pueden brindar, a su vez, servicios de telecomunicaciones.

En consecuencia, la Procuraduría de la Administración Tributaria concluye que los servicios satelitales prestados por el sujeto no domiciliado en el espectro radioeléctrico a favor de una empresa domiciliada en el Perú califican como renta de fuente peruana y debió estar sujeta a la retención del impuesto a la renta.

5.4 Análisis desde el punto de vista del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal como órgano resolutorio que constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria en el Estado peruano y como órgano competente para resolver las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias se ha pronunciado en diversas resoluciones que se explican a continuación.

Como veremos a continuación, el Tribunal Fiscal, en la resolución de las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06554-3-2008, 13681-3-2010, 15378-3-2010, 13310-9-2010, 15231-1-2011, ha concluido que las empresas domiciliadas no califican como agentes de retención del impuesto a la renta por los servicios satelitales que les presten sujetos no domiciliados en el Estado peruano, al prestarse el servicio fuera del territorio nacional (espacio exterior); en consecuencia, no se encuentra en el supuesto previsto en el inciso b) y e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no genera renta de fuente peruana.

5.4.1 Resolución del Tribunal Fiscal N° 01204-2-2008 del 30 de enero de 2008

En la presente resolución del Tribunal Fiscal respecto de los servicios satelitales prestados en el espectro radioeléctrico por una empresa no domiciliada en el país a favor de una empresa domiciliada en el Perú, en la cual este último no efectúa la retención del impuesto a la renta, se indica lo siguiente:

“(…) Que de la revisión de la apelada se aprecia que la Administración consideró que los servicios satelitales prestados por una empresa no domiciliada en realidad constituyen una cesión en uso de un bien intangible.

Que sustenta su posición en el hecho que la empresa no domiciliada operadora del satélite pone a disposición de las empresas domiciliadas bandas o frecuencias

de recepción y/o transmisión que forman parte de su segmento espacial asignado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones.

Que concluye que los ingresos recibidos por estas empresas no domiciliados constituyen rentas de fuente peruana, dado que el servicio es utilizado económicamente en el país y por tanto la recurrente debió efectuar la retención del impuesto de acuerdo con ley.

(...) Que, en tal sentido, una vez determinado que se considera renta de fuente peruana, para efectos de la Ley del impuesto a la renta, procede analizar cómo funciona una red o sistema de telecomunicaciones para establecer la función del satélite y determinar si los servicios que presta el operador constituyen rentas de fuente peruana, y en consecuencia si la recurrente se encontraba obligada a retener el impuesto a la renta”.

Como se observa, el Tribunal Fiscal señala los argumentos de la administración tributaria, los utiliza para calificar la actividad de la operación satelital realizada por un sujeto no domiciliado en el Estado peruano como cesión en uso de un bien intangible y establecer la obligación de la empresa domiciliada en el país de efectuar la retención del impuesto a la renta. Sin embargo, el Tribunal Fiscal va más allá y analiza la naturaleza de la actividad realizada para determinar si califica como una renta de fuente peruana, en ese sentido, el Tribunal Fiscal concluye lo siguiente:

“Que teniendo en cuenta lo expuesto, y en particular los estudios especializados, cuyas partes relevantes han sido referidas en los considerandos anteriores, se tiene que el operador del satélite brinda un servicio que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales del usuario alcancen al satélite y retornen hacia las estaciones terrenas que son destinadas, por lo que se concluye que el servicio que presta se desarrolla en el lugar donde se ubica el propio satélite, es decir en el espacio terrestre fuera del territorio nacional.”

Por lo expuesto líneas arriba, el Tribunal Fiscal concluye que el servicio satelital prestado no corresponde a una cesión de bienes tangibles o intangibles, ni mucho menos se trata de bienes ubicados en el Perú, sino que los mismos se encuentran fuera del

territorio nacional; por lo tanto, el servicio en cuestión no se encontraría en ninguno de los supuestos previstos en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para ser considerado como renta de fuente peruana.

Hay que mencionar que el Tribunal Fiscal en su análisis desarrolla sus argumentos sobre la base de estudios realizados por la Pontificia Universidad Católica del Perú llamado “Estudio sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” y el “Estudio sobre aspectos relacionados con la utilización de satélites y cables submarinos para telecomunicaciones” hecho por la institución denominada Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina para AT&T Perú, lo cual les permitió observar la verdadera naturaleza de la actividad satelital realizada por el proveedor no domiciliado en el Perú

5.4.2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 06554-3-2008 del 27 de mayo de 2008

En la presente resolución del Tribunal Fiscal respecto de los servicios satelitales prestados en el espectro radioeléctrico por una empresa no domiciliada en el país a favor de una empresa domiciliada en el Perú, en la cual este último no efectúa la retención del impuesto a la renta, concluye de la siguiente manera:

“(…) Que, en tal sentido, desde el punto de vista tributario, 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 en consecuencia 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.

Que por el contrario, se entiende que el operador del satélite no domiciliado presta servicios que comprenden diversas actividades de carácter técnico que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales del usuario alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas que la apuntan”.

El Tribunal Fiscal concluye, en esta resolución nuevamente, que el servicio satelital se presta en el espacio exterior, es decir, el servicio satelital se da fuera del

territorio geográfico nacional; por lo tanto, la renta que percibe el operador satelital no domiciliado en el país por dicho servicio satelital prestado a las empresas de telecomunicaciones no califica como renta de fuente peruana.

El Tribunal Fiscal se fundamenta en los estudios realizados por la Pontificia Universidad Católica del Perú, el cual señala que los servicios satelitales se prestan en el espacio exterior, el mismo que consiste en recibir señales y retransmitirlas a quienes las recibe en la frecuencia y lugar adecuado sin usar el espectro radioeléctrico de ningún país para su realización.

También señala el Tribunal Fiscal, cuando analiza y concluye en la presente resolución, que el servicio satelital es distinto de la explotación o uso pasivo de frecuencias o bandas de frecuencias, siendo esta uno de los muchos elementos requeridos en la prestación del servicio satelital.

El Tribunal Fiscal señala que la retribución del no domiciliado no se obtiene por la cesión de bienes tangibles ubicados en el Estado peruano, sino únicamente estamos ante servicios prestados por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano; en consecuencia, los ingresos obtenidos por esta empresa no domiciliada en el Estado peruano no provienen de capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados en el Perú sin calificar de esa manera como renta de fuente peruana tal como lo establece la Ley del Impuesto a la Renta para estar sujetos a imposición del impuesto a la renta.

La empresa operadora del satélite no domiciliado brinda servicios que comprenden actividades de carácter técnico que consiste en “poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales de este último alcancen al satélite y refloten hacia las estaciones terrenas que la apuntan”, es así que no estamos frente a un servicio prestado en territorio peruano.

En consecuencia, los servicios satelitales efectuados por la persona jurídica no domiciliada en el Perú no se prestan físicamente en el territorio nacional, además, las estaciones terrenas constituyen bienes físicos y tangibles necesarios para que el servicio satelital se preste; sin embargo, claramente, al no ser bienes tangibles cedidos o bienes enajenados, lo relevante, en este caso, será el servicio prestado o la prestación de hacer, mas no el bien tangible, servicio que como se analiza a través de los estudios de la

Pontificia Universidad Católica del Perú y la Comunidad Andina, no se prestan en el territorio nacional.

El Tribunal Fiscal, en esta resolución, establece que, en el caso del servicio satelital, no estamos frente a una cesión o utilización económica de bienes tangibles en el Perú, por lo que no se aplica en este caso del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.4.3 Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 del 09 de setiembre de 2011

En la presente resolución del Tribunal Fiscal respecto de los servicios satelitales prestados en el espectro radioeléctrico por una empresa no domiciliada en el país a favor de una empresa domiciliada en el Perú, en la cual este último no efectúa la retención del impuesto a la renta, concluye de la siguiente manera:

“Que conforme se señala en 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) en febrero de 2003, (...), el operador del satélite es normalmente una empresa multinacional establecida legalmente en algún país cuya actividad fundamental consiste en prestar un servicio de estación repetidora en el espacio ultraterrestre a las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones, para que dichas empresas prestadoras puedan transmitir y recibir señales de telecomunicaciones.

(...) Que por su parte, en el “Estudio Complementario sobre el uso de satélites en telecomunicaciones” elaborado por la Pontificia Universidad Católica del Perú en octubre de 2003, (...), se indica que el sistema de telecomunicaciones por satélite está constituido por un segmento espacial y uno terrestre, siendo que en relación al primero los satélites son objetos que orbitan la tierra y contiene dispositivos tecnológicos que les permiten funcionar como repetidores de telecomunicaciones entre puntos distantes en tierra, entre otras actividades.

Que el referido estudio precisa que el acceso al segmento espacial ocurre en el espacio exterior, por lo que se encuentra sujeto al derecho internacional, y por ello no está comprendido en la jurisdicción territorial de ningún Estado, y el hecho que un determinado territorio, bajo jurisdicción de un Estado específico, sea

cubierto desde alguna posición orbital, no significa que el satélite está ubicado en el territorio de dicha zona o país.

Que este Tribunal en la resoluciones N° 010306-3-2009 y 09426-9-2010 del 7 de octubre de 2009 y 27 de agosto de 2010, sobre la base de estudios especializados similares a los citados precedentemente acerca de los referidos servicios satelitales, ha señalado que la retribución del sujeto no domiciliado (operador del satélite) no es obtenida por la cesión de bienes tangibles o intangibles, ni producida por bienes ubicados en el Perú, sino que básicamente se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera de territorio nacional. Similar criterio ha sido establecido en las Resoluciones N° 01204-2-2008 y 06554-3-2008 de 30 de enero y 27 de mayo de 2008, respectivamente”

Como se puede observar en la Resolución del Tribunal Fiscal revisada, los servicios prestados por sujetos no domiciliados, operadores de satélites (empresas no domiciliadas) no constituían renta de fuente peruana y, por tanto, la recurrente no se encontraba obligada a efectuar retención del impuesto a la renta por las sumas abonadas a estas.

De igual manera como en otros pronunciamientos, el Tribunal Fiscal mantiene su posición en forma reiterada como en otras resoluciones del mismo ente respecto de que no es de aplicación el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, al no implicar la actividad del operador satelital no domiciliado en el Estado peruano en la cesión de bienes o derechos ubicados o utilizados económicamente que califiquen como rentas de fuente peruana.

5.4.4 Resolución del Tribunal Fiscal N° 0423-3-2003 del 24 de enero de 2003

En este caso, el tema controvertido fue si los servicios de recepción y retransmisión de señales por satélite en la modalidad de segmento espacial realizadas en el exterior se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV) al calificar el servicio como utilización de servicios en el país. Sobre el particular el Tribunal Fiscal opinó lo siguiente: “Que de lo expuesto, se tiene que la comisión mercantil en la condición de agente, prestada por la empresa no domiciliada M.R.Production, N.V. no califica como una utilización de servicios en el país, puesto que se estaría disponiendo del servicio en el espacio únicamente, trayendo como consecuencia que este no es consumido ni

empleado en el territorio nacional, por lo que procede dejar sin efecto el reparo efectuado”.

Si bien esta resolución del Tribunal Fiscal trata sobre los servicios satelitales prestados por una persona jurídica no domiciliada en el país, la misma está circunscrita a la Ley del Impuesto General a las Ventas y no a la Ley del Impuesto a la Renta que es materia de la presente investigación; sin embargo, lo importante de esta resolución es que se analiza la naturaleza del servicio satelital lo que permite entender el alcance de la actividad llevada a cabo por el operador satelital.

La administración tributaria, en este caso, señala que si bien los servicios de recepción y retrasmisión de señales por satélite en la modalidad de segmento espacial se realizan en el espacio exterior (lo que se considera irrelevante para el caso de utilización de servicios), su empleo o consumo de dicho servicio se efectúa en territorio nacional, por lo que ahí se da la utilización económica.

El Tribunal Fiscal señala que, si bien la Resolución N° 0423-3-2003 concluye que los servicios satelitales prestados por sujetos no domiciliados en favor de sujetos domiciliados no se encontraban gravados con el IGV como utilización de servicios en el país, toda vez que el uso inmediato del servicio se acreditaba en el exterior, mientras que el uso mediato se producía en el país, es decir, utilizó el criterio de utilización mediata e inmediata del servicio, respecto de una operación en la cual no se acreditan dos usos distintos del servicio.

La Resolución evidencia una prestación del servicio satelital en el exterior y un uso o empleo en territorio peruano, aspecto que permite acreditar dicha operación si se encontraba gravada con el impuesto general a las ventas.

Cabe mencionar que la administración tributaria demandó la Resolución N° 0423-3-2003 en sede judicial, siendo que en la Casación N° 1587-2008 Lima, del 21 de octubre del 2008, se declaró la nulidad de la referida resolución, donde el Poder Judicial concluyó que los servicios satelitales empleados o utilizados en el Perú, se encuentran gravados con el impuesto general a las ventas (no del impuesto a la renta) al calificar la operación dentro del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, utilización de servicios en el país gravada con el IGV.

Como se podrá ver más adelante, se detallarán los principales fundamentos de la Casación N° 1587-2008, el Poder Judicial concluye respecto de los servicios satelitales

que, por un lado, se está ante un servicio y que el mismo se utiliza económicamente en el país, operación afecta al Impuesto General a las Ventas, mas no del impuesto a la renta.

5.5 Análisis desde el punto de vista del Poder Judicial

A continuación, se explican los pronunciamientos a nivel de la Corte Suprema del Poder Judicial sobre el tratamiento tributario que se le debe dar al servicio satelital prestado por un proveedor o persona jurídica no domiciliado en el Estado peruano a otro sujeto domiciliado.

5.5.2 Casación N° 1587-2008 del 21 de octubre de 2008

En este recurso de Casación, si bien es cierto tiene como tributo asociado el impuesto general a las ventas, en él se toman en consideración conceptos y otros criterios que grafican cómo dicha autoridad entiende el alcance de los servicios satelitales prestados por sujetos no domiciliados, de tal manera que pueda ayudar a dar más claridad en el tratamiento tributario del impuesto a la renta de tercera categoría.

Así, en el recurso indicado, en el punto “SEXTO” de los Considerandos de dicha Casación se señala expresamente respecto al concepto de bienes lo siguiente:

“En principio, es necesario señalar que, desde el punto de vista doctrinario y legal, los bienes por su naturaleza pueden ser corporales o incorporeales. Ya desde el Derecho Romano se consideraban bienes corpóreos a todos los que afectan directamente nuestros sentidos, e incorpóreos los que no los afectan. De acuerdo con esto, corporal no es solo lo que puede tocarse, sino también lo que puede percibirse por la vista o el oído (ondas luminosas, ondas auditivas u ondas hertzianas), es decir, de hechos y efectos de materias o elementos que ocupan un lugar en el espacio; de modo que, las señales de televisión contratadas y retransmitidas no son entidades metafísicas, sino realidades concretas que son objeto de derecho, aunque no puedan tocarse en forma directa e inmediata. La doctrina solo admite como bienes incorporeales los que sin ser tangibles se perciben intelectualmente, como los derechos (derecho de autor, invención, etc.), los que también pueden ser materia de contratación. Todo ello dentro del concepto

general y amplio de libertad de contratación que consagra la Constitución y el Código Civil.”

Asimismo, en esta Casación en el punto de los “FUNDAMENTOS POR LOS CUALES SE HA DECLARADO PROCEDENTE EL RECURSO”, se señala lo siguiente:

“(…) Afirma la recurrente, que resulta errada la conclusión a la que arriba el Colegiado cuando indica que los servicios prestados de recepción y retransmisión, no han sido utilizados en el país, sin advertir que, si bien es cierto el servicio iba a ser prestado en el espacio exterior a través del uso de uno o más transpondedores, también es verdad que el consumo de aquel se verifica o materializa en el territorio nacional, de modo tal que, es en ese momento en el que se configura la utilización del servicio. Por lo tanto, sostiene que el Ad que, ha utilizado la mitad de la hipótesis de incidencia contemplada en la norma, toda vez que dicho supuesto no solo estipula que se realice la prestación de servicios, sino que éste sea consumido en el territorio nacional.”

Hay que advertir, en este razonamiento del Poder Judicial respecto del uso o consumo del servicio satelital en territorio peruano, se puede inferir que el servicio no concluye en el espacio exterior, sino que el mismo utiliza la estación terrena ubicada en territorio peruano que recibe las señales emitidas por este última desde el espacio exterior. De este modo, el uso del servicio no se agota en el espacio, sino que persiste el mismo hasta la llegada de las señales a las estaciones terrenas ubicadas en territorio nacional.

Por otro lado, en el punto “DECIMO TERCERO” de los Considerandos de dicha Casación⁸⁰ se señala expresamente respecto al concepto de bienes lo siguiente:

“En la recurrida, la Sala Revisora ha establecido que los servicios prestados, de recepción y retransmisión de señales por satélite, no se encuentran gravados, debido que a éstos no han sido utilizados en el país. Sin embargo, este argumento no resulta válido, en virtud del contenido expreso del contrato, en el que se

⁸⁰ Debo indicar que la presente Casación está referida al servicio satelital, pero desde el punto de vista del Impuesto General a las Ventas y no respecto al impuesto a la renta, por tanto, es válido indicar que el presente trabajo de investigación se refiere al impuesto a la renta.

expresa que quien presta el servicio es M.R. Productions N.V. (empresa extranjera no domiciliada en el país), y quien lo recepciona es PANTEL (empresa nacional domiciliada en el país); por lo tanto, los servicios prestados son utilizados en el Perú, afirmación que se corrobora con lo estipulado en la indicada cláusula cuarta que señala:

"es responsabilidad de PANTEL utilizar sus instalaciones en tierra para bajar hacia éstas una señal de televisión". Siendo esto así, al haberse establecido que PANTEL es la que utiliza el servicio prestado por M.R. Productions N.V., corresponde ahora determinar si la norma denunciada fue interpretada correctamente."

Podemos verificar, en este argumento, que el contrato señala un servicio satelital que será prestado por el no domiciliado y, por otro lado, el receptor del servicio satelital el contribuyente domiciliado, el cual se encuentra ubicado en territorio nacional, quien es el que recibe, consume y utiliza económicamente dicho servicio satelital en territorio nacional.

Como se puede ver, esta Casación fue un recurso interpuesto por la Procuraduría de la Administración Tributaria, en la que, finalmente, se le dio la razón; por tanto, se declaró nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00423-3-2003 del 24 de enero de 2003, debiendo el Tribunal Fiscal emitir un nuevo pronunciamiento.

Es importante resaltar que esta Casación fue emitida respecto del impuesto general a las ventas y no, por concepto del impuesto a la renta. En este sentido, más allá de servir como referente para entender la operación satelital, no puede utilizarse para sustentar el análisis respecto del impacto del impuesto a la renta.

Más aún cuando, para efectos de dicho último impuesto, aplica el criterio de conexión de utilización económica y uso o consumo en territorio nacional para el caso de servicios (obligación de hacer), que solo está previsto para servicios de asistencia técnica y servicios digitales respectivamente.

5.5.3 Casación N° 474-2016-Lima del 16 de abril de 2018

Mediante esta sentencia de Casación, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema declaró infundado el recurso interpuesto por Telefónica del Perú S.A.C. sobre el caso de servicios de capacidad satelital prestados por un sujeto no domiciliado en el país respecto a la aplicación del impuesto a la renta.

La Casación procede a analizar si el servicio satelital prestado por un proveedor no domiciliado a favor de Telefónica está afecto del impuesto a la renta en el Perú, se considera que para la Procuraduría de la Administración Tributaria dichos servicios satelitales generaron renta de fuente peruana en el Perú sobre la base de lo establecido en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que se realice la retención del impuesto a la renta.

En cambio, el contribuyente domiciliado (Telefónica) que señala que no corresponde efectuar la retención del impuesto a la renta, debido a que el servicio satelital es un servicio prestado fuera del territorio nacional por operadores satelitales en el espacio exterior ultraterrestre; por tanto, no tiene importancia ni relevancia el lugar de su utilización del servicio.

Agrega que el criterio de vinculación o conexión para determinar si dichas rentas califican como renta de fuente peruana está en función del inciso e) y no en función del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta como sostiene la Procuraduría de la Administración Tributaria.

Asimismo, en este caso, el Tribunal Fiscal se pronunció indicando que la actividad realizada consistía en la prestación de un servicio satelital y que dicha prestación se realizaba en el espacio exterior; por lo tanto, no correspondía aplicar la retención del impuesto a la renta dado que no se trata de una renta de fuente peruana al no estar comprendido dicho servicio satelital en el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como se observa en este recurso de Casación, la cuestión controvertida consistía en determinar si correspondía que Telefónica efectuara 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 en aplicación de lo previsto en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Un tema importante para resaltar es que, en el análisis realizado en esta Casación, la Sala señala que los sujetos no domiciliados que prestan el servicio satelital lo ejecutan a través de un satélite geoestacionario requiriendo el uso del espectro radioeléctrico y estaciones terrenas, pues sin dichos bienes, el servicio no se hubiera podido llevar a cabo. Bajo esta premisa, la Sala indica lo siguiente en los puntos 11.10 y 10.11 de la Casación:

“DÉCIMO PRIMERO: Causal normativa denunciada por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta por infracción de los incisos b) y c) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la renta. (...)

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.” (el subrayado es nuestro).

“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” (el subrayado es nuestro).

Como se puede observar, en los argumentos de la presente Casación (puntos 11.10 y 11.11 indicadas líneas arriba), la sala reconoce, expresamente, el uso del espectro radioeléctrico y de las estaciones terrenas para efectos de la prestación del servicio satelital realizado por el sujeto no domiciliado en el Perú.

También se puede observar que la sala reconoce que el espectro radioeléctrico y las estaciones terrenas son medios (bien tangible e intangible) para que el servicio de capacidad satelital se pueda llevar a cabo mediante la retransmisión de señales a diversos

puntos del territorio peruano, es decir, estos bienes están directamente vinculados en la prestación de servicio satelital.

El argumento para que la sala establezca el resultado de su sentencia, se puede observar en lo indicado en el punto 11.12, el cual señala lo siguiente:

“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.” (el subrayado es nuestro).

En este punto, podemos ver que la Sala de la Corte Suprema señala que el espectro radioeléctrico y las estaciones terrenas (bienes) fueron “utilizados económicamente” en la realización y desarrollo del servicio satelital, es decir, considera como actividad económica al servicio de capacidad satelital realizado por los sujetos no domiciliados se realizó en el territorio peruano.

Después de todo el análisis realizado, en la sentencia de la Casación se concluye que existe una “utilización económica” de los bienes (espectro radioeléctrico y estaciones terrenas) que para ejecutar el servicio satelital prestado por los sujetos no domiciliados y por tanto constituirían rentas de fuente peruana en virtud del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ello, a pesar de que el aludido inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta no incluye a los servicios, el cual se encuentra previsto expresamente en el inciso e) de la aludida Ley y condiciona su afectación al impuesto a la renta a que el servicio se preste o se realice en el territorio peruano (criterio de vinculación o conexión de territorialidad de la fuente), supuesto que no se presenta en este caso analizado por la Corte Suprema.

En efecto, tal como se desprende del Informe N° 087-2014-SUNAT, la Administración Tributaria sostiene que el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta excluye a aquellos supuestos en los que el bien deriva de una actividad o es un

medio empleado en el desarrollo de la actividad, pues en este supuesto el bien no es fuente de ganancia, sino que tal fuente radica en la propia actividad.

Sin embargo, la sala confunde los alcances del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta al considerar que, para la ejecución del servicio satelital prestado por sujetos no domiciliados, lo más importante es la utilización económica de los bienes (espectro radioeléctrico y estaciones terrenas) que el servicio en sí, es decir, la sala, sobre la base de sus argumentos indicados líneas arriba (11.10, 11.11 y 11.12) el hecho bajo su interpretación que el operador satelital es quien utiliza económica el espectro radioeléctrico y de las estaciones terrenas, le permite concluir que resulta aplicable el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para gravar como renta de fuente peruana el servicio de capacidad satelital realizada por los sujetos no domiciliados en el Estado peruano.

De este modo la sala señala en el punto 11.13 de su sentencia de Casación lo siguiente:

“11.13. En conclusión, al tratarse de empresas no domiciliadas, esto es SATMEX, PanAmSat e INTELSAT, y al haber generado renta de fuente 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.”

Cabe resaltar en esta sentencia, que, adicionalmente, la sala confunde el alcance establecido en el inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, erróneamente parte del supuesto de que el espectro radioeléctrico sea propiedad del operador satelital o se encuentre bajo su posesión, lo que permitiría habilitar la utilización económica del mismo por parte de su cliente domiciliado.

Nótese que operador de telecomunicaciones domiciliado en el Estado peruano cuenta con la autorización para el uso del espectro radioeléctrico a través de la concesión entregado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

Ante la sentencia de la Casación a favor del Estado peruano, el sujeto domiciliado Telefónica del Perú presentó ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de

Naciones (conocido en siglas como CAN⁸¹) un reclamo contra la República del Perú por el presunto incumplimiento de los artículos 4°, 33°, 35° y 36° del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y los artículos 123° 127° y 128° de la Decisión 500 con motivo de la expedición del mencionado fallo.

Finalmente, la Secretaria General del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina (CAN) emitió un dictamen que desestima la pretensión de Telefónica del Perú de cuestionar el fallo por los servicios satelitales, como se indicó, mediante sentencia de Casación N° 474-2016-Lima, la Corte Suprema confirmó la posición de la administración tributaria señalando que el pago realizado por Telefónica por concepto del servicio satelital constituye renta de fuente peruana bajo el criterio de conexión por “utilización económica en el país”, por lo que correspondía que dicha empresa (Telefónica del Perú) efectúe la retención del respectivo impuesto a la renta de sujetos no domiciliados.

Mediante Dictamen N° 1-2018⁸², la Secretaría General del referido Tribunal de Justicia de la CAN señala que no ha quedado demostrado que la República del Perú, que actúa a través de la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República haya incumplido obligaciones derivadas del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

5.6 Conclusiones

Sobre la base de todo lo anteriormente analizado y comentado, las principales conclusiones referentes al tratamiento tributario para el caso de la actividad que realizan los operadores satelitales prestados por un sujeto no domiciliado en el Perú son las siguientes:

⁸¹ *La Comunidad Andina (CAN) es un mecanismo de integración subregional creado mediante el Acuerdo de Cartagena del 26 de mayo 1969, con el propósito de mejorar el nivel de vida y desarrollo equilibrado de los habitantes de los Países Miembros mediante la integración y la cooperación económica y social.*

Esta organización de países incluye a Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. Tienen en común estar situados sobre la cordillera de Los Andes. Cuenta con varios países asociados, los cuales son Argentina, Chile, Brasil, Uruguay y Paraguay.

⁸² *Puede ver la sentencia y el dictamen de la Comunidad Andina en los siguientes enlaces:*
<http://www.aele.com/descargas/AT%20JPJ1.pdf>
<http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=41>

- El orden cronológico de los diferentes pronunciamientos analizados en este capítulo de la administración tributaria del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial es el siguiente:
 - 1 Resolución del Tribunal Fiscal N° 0423-3-2003 de fecha 24 de enero de 2003
 - 2 Resolución del Tribunal Fiscal N° 01204-2-2008 de fecha 30 de enero de 2008
 - 3 Resolución del Tribunal Fiscal N° 06554-3-2008 de fecha 27 de mayo de 2008
 - 4 Casación N° 1587-2008 Lima de fecha 21 de octubre de 2008
 - 5 Informe N° 135 -2009-SUNAT/2B0000 de fecha 21 de julio de 2009
 - 6 Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011 de fecha 09 de setiembre de 2011
 - 7 Oficio N° 201-2012-SUNAT/200000 de fecha 04 de mayo de 2012
 - 8 Casación N° 474-2016-Lima de fecha 16 de abril de 2018

Hay que indicar que tenemos argumentos y pronunciamientos diferentes entre las instituciones de la administración tributaria (incluye también la posición de la Procuraduría de la Intendencia Nacional jurídica de Sunat), el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

- Respecto al inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece en forma expresa que son rentas de fuente peruana: “Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situadas físicamente o utilizadas económicamente en el país”. Tal como se desprende del referido inciso b), solo comprende obligaciones de dar, esto es, los supuestos que generan renta de fuente peruana es la entrega o cesión temporal o definitiva por parte de la persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano de los bienes tangibles situados físicamente en territorio peruano y los derechos (bienes intangibles) utilizados económicamente en el país.
- No estamos ante la cesión de uso o la utilización de bienes en territorio peruano, pues los bienes (satélite y haz satelital) que utiliza el sujeto no domiciliado para prestar el servicio satelital son elementos utilizados para la prestación del servicio satelital de acuerdo a lo que establece el contrato de locación de servicios establecido entre el proveedor no domiciliado y el cliente domiciliado (Telefónica), es decir, el proveedor no domiciliado no cede en uso un bien (satélite) a la empresa domiciliada

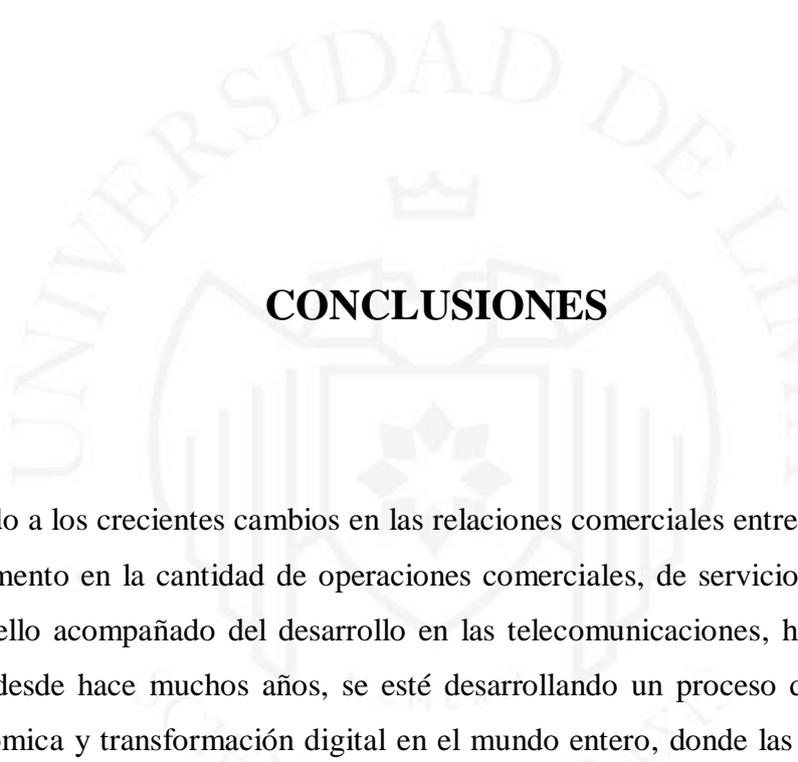
en el territorio peruano. En consecuencia, no resulta de aplicación el inciso b) del artículo 9° de la Ley de Impuesto a la Renta para calificar la contraprestación recibida por el proveedor no domiciliado en el país como renta de fuente peruana a este servicio satelital realizado por una persona jurídica no domiciliada en territorio peruano.

- Del análisis realizado de la sentencia de la Casación N° 474-2016-Lima de fecha 16 de abril de 2018, se puede observar que la interpretación efectuada por la Corte Suprema en la controversia de Telefónica del Perú contra la administración tributaria pone en evidencia de parte del Poder Judicial una ausencia de conocimiento de los criterios de vinculación o puntos de conexión previstas en la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, una interpretación errónea del alcance del inciso b) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para el presente caso, el cual la fuente de la renta está en el bien (obligación de dar) y no en la actividad (obligación de hacer). En efecto, el hecho de que determinados bienes constituyan un medio que se emplee para el desarrollo de una actividad no distorsiona el hecho de que la fuente de la ganancia radica en la propia actividad del contribuyente no domiciliado y no el bien por lo que corresponde analizar si estamos ante el supuesto del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicha interpretación extensiva y errónea del inciso b) del artículo 9° señalado atenta contra la seguridad jurídica del sistema tributario en el Estado peruano.
- Respecto del espectro radioeléctrico, es un bien intangible que es un recurso natural real y, por otro lado, la Constitución del Estado peruano establece en su artículo 54° que contempla como parte de su territorio nacional, el espacio aéreo sobre el cual como lo señala este artículo mencionado, ejerce su soberanía y jurisdicción sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad con las leyes y los tratados ratificados por el Estado peruano con otros estados. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el espacio aéreo nacional no abarca el espacio exterior ultraterrestre, donde no se ejerce jurisdicción tributaria alguna por parte del Estado peruano.
- Respecto del satélite geoestacionario (bien material o tangible) ubicado físicamente en el espacio exterior ultraterrestre a 36,000 km. de distancia de la tierra, retransmite las señales desde el satélite geoestacionario hacia las estaciones terrenas ubicadas físicamente en territorio nacional peruano; por tanto, estas señales retransmitidas

desde el satélite deben transitar indefectiblemente a través del espacio exterior y por el espacio aéreo nacional para llegar a dichas estaciones terrenas operadas por las empresas de telecomunicaciones domiciliadas en el país. Nótese que el propio satélite emite el haz o huella satelital sobre el territorio peruano que establece una zona de cobertura en territorio nacional.

- De este modo, como parte de su ejecución del servicio satelital analizado en el presente trabajo de investigación, contiene los siguientes elementos (bienes tangibles e intangibles) presentes en su desarrollo o prestación, el satélite geoestacionario (bien tangible que recibe y retransmite señales a territorio peruano), conjuntamente con su haz satelital (bien intangible) que establece la zona de cobertura del servicio satelital a un contribuyente domiciliado en el Perú a través del espectro radioeléctrico (bien intangible), recurso natural que es parte del espacio aéreo parte del territorio peruano según la Constitución del Estado peruano y que se encuentra bajo concesión a través del operador de telecomunicaciones domiciliado en el país.
- Los únicos supuestos en que la Ley del Impuesto a la Renta gravan con renta la utilización de servicios en el país como rentas de fuente peruana son la asistencia técnica, los servicios digitales. Estando estos servicios sujetos a observación, no encajan en ninguno de los dos supuestos; por tanto, no califican como renta de fuente peruana sujeto a retención del impuesto a la renta bajo los referidos supuestos. En ese sentido, solo cabe analizar si el servicio satelital se califica bajo el supuesto de rentas empresariales que se desarrollen o realicen en territorio peruano (principio de la fuente) para generar renta de fuente peruana de acuerdo con lo establecido expresamente en el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- El desarrollo de la actividad del servicio satelital realizado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano comprende la realización de varias actividades previas, entre ellas la recepción de señales radioeléctricas en el satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior ultraterrestre, la amplificación y luego la retransmisión de las señales hacia las estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano, esto último se hace factible por la emisión del haz o huella satelital emitido por el satélite sobre territorio peruano establecido en la zona de cobertura donde transitan las señales radioeléctricas para ser recibidas por las estaciones terrenas de la empresa usuaria domiciliada en el país.

- De todas las actividades que realiza el operador satelital no domiciliado en el Estado peruano, la que ejecuta para la retrasmisión de señales radioeléctricas requieren que el satélite geostacionario (bien tangible) ubicado en el espacio exterior ultraterrestre, en principio, emita el haz o huella satelital (bien intangible) para que las señales radioeléctricas retrasmítidas sigan la dirección hacia la zona de cobertura donde se encuentra las estaciones terrenas para ser recibidas. A su vez requieren las señales radioeléctricas para que puedan transitar y ser recibidas por el espectro radioeléctrico (bien natural e intangible).
- De acuerdo con las conclusiones revisadas de las resoluciones del Tribunal Fiscal, el servicio satelital según los estudios efectuados por la Universidad Católica y la Comunidad Andina, se prestan en el espacio exterior, el cual consiste en recibir señales y retrasmítirlas a quienes las reciben en la frecuencia y lugar adecuado; se señala, además, que para brindar dicho servicio se requiere un satélite de telecomunicaciones, una posición orbital y una banda de frecuencia dentro del espectro radioeléctrico. En consecuencia, para el Tribunal Fiscal y los informes emitidos por la Universidad Católica del Perú y la Comunidad Andina, estamos frente a un servicio (prestación de hacer), el cual debe ser analizado bajo los criterios del inciso e) del artículo 9° de la Ley del impuesto a la renta y no bajo el esquema del inciso b) del mismo artículo mencionado.



CONCLUSIONES

- Debido a los crecientes cambios en las relaciones comerciales entre los estados y al incremento en la cantidad de operaciones comerciales, de servicios e inversiones, todo ello acompañado del desarrollo en las telecomunicaciones, ha hecho posible que, desde hace muchos años, se esté desarrollando un proceso de globalización económica y transformación digital en el mundo entero, donde las fronteras deben abrirse con la finalidad de facilitar el comercio y el flujo de riqueza. Esta situación ha generado que se establezcan nuevos vínculos entre las empresas, lo que crea mayores relaciones entre partes vinculadas, las que desarrollan sus actividades a nivel de grupos económicos, hecho que determina una globalización de los mercados económicos y financieros y que, a su vez, la tributación en cada Estado tenga nuevos retos para establecer un adecuado tratamiento tributario que sea justo para todos en términos de eficiencia o neutralidad y equidad.
- Como consecuencia de esta globalización mundial, los estados se encuentran compitiendo entre sí para atraer la riqueza a su país que viene como resultado de las interacciones comerciales internacionales. Con todo ello, los estados en general se

han visto obligados a determinar si el ingreso que perciben ciertos agentes económicos se encuentra gravado con el impuesto a la renta, lo que hace surgir diversas interrogantes al respecto, las mismas que van desde: ¿por qué debe pagarse impuesto a la renta si se trata de una operación comercial realizada en el extranjero?, ¿quién debe realizar el pago del impuesto o cuál es la tasa a aplicar en cada caso?, interrogantes que no cuentan con una respuesta clara y que muchas veces hacen surgir más de una interpretación por los involucrados, con lo cual establecer un solo proceder o tratamiento tributario se vuelve muchas veces difícil de concretar.

- En el Perú, el legislador tributario estableció una modalidad mixta para determinar los criterios de vinculación o conexión entre el Estado peruano y los contribuyentes, en el caso particular de servicios prestados por contribuyentes no domiciliados adopta como criterio objetivo el principio de territorialidad de la fuente que solo tributan por las rentas generadas en territorio peruano (renta de fuente peruana), en ese orden de ideas, el servicio satelital prestado por un sujeto no domiciliado requiere que sea calificado como renta de fuente peruana para estar gravado con el impuesto a la renta.
- En la Ley del Impuesto a la Renta, se adoptó el punto de conexión o criterio de vinculación de ubicación territorial de la fuente para determinar que una renta empresarial califique como renta de fuente peruana. De tal suerte que, para el caso de las personas jurídicas no domiciliados en el Estado peruano, tributarán únicamente por sus rentas de fuente peruana, independientemente, del marco impositivo que otras jurisdicciones fiscales establezcan como obligación a dichos sujetos no domiciliados. Sin embargo, la interpretación del alcance del criterio de territorialidad de la fuente puede generar muchas veces serios problemas en la práctica; y generar, a veces, doble imposición tributaria y, otras veces, que la renta en cuestión no esté sujeta a imposición tributaria.
- Los contribuyentes no domiciliados en el Estado peruano se encuentran obligados a aceptar las cargas tributarias aplicables a sus rentas de fuente peruana comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta. En la gran mayoría de casos, dicho impuesto es pagado a través de retenciones, las cuales se gravan con alícuotas diferenciadas en función de los tipos de renta generada. Sin embargo, además de lo señalado, es pertinente considerar que los sujetos no domiciliados, que cumplen determinados requisitos, pueden ser considerados dentro de la categoría de

“domiciliados”, independientemente, de su nacionalidad, en cuyo caso la potestad tributaria por utilizar será la misma que se aplica a los nacionales domiciliados.

- Las personas jurídicas o empresas domiciliadas en el país pagan el impuesto a la renta de tercera categoría por las rentas obtenidas tanto en el Estado peruano como en el exterior si es que operan en otros países. Pero, en el caso de las personas jurídicas o empresas no domiciliadas en el Estado peruano, solamente tributan por sus rentas de fuente peruana. De este modo, como dichas empresas proveedoras que son sujetos no domiciliados no están instaladas en nuestro país, generalmente, son sus clientes peruanos sujetos domiciliados en el Perú, quienes deben retener el respectivo impuesto a la renta.
- El servicio satelital prestado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano utiliza un satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior fuera del alcance del territorio peruano (a 36,000 km. de distancia) que representa la parte tangible o material, y una parte intangible representada por el haz o huella satelital que es emitido desde el satélite geoestacionario, el cual marca o establece la zona de cobertura dentro del territorio peruano. En consecuencia, la realización de la prestación del servicio satelital para recibir, procesar y retransmitir las señales radioeléctricas utiliza como medios el satélite y su haz satelital, es decir, el elemento utilizado para la prestación del servicio satelital tiene dos componentes: una parte material o tangible representada por el satélite y otra, por una parte intangible representada por su haz satelital, elementos que no distorsionan que estemos ante una obligación de hacer y no de dar, como equivocadamente interpretó el Poder Judicial.
- El territorio peruano nacional no solo se encuentra enmarcado en la parte tangible o material que podemos palpar o ver a través de nuestros sentidos como la vista o el tacto, como es el caso de los recursos naturales del terreno y del mar, sino también por el espacio aéreo que se encuentra encima de nuestros terrenos y mares. Todos los mencionados son recursos naturales reales que están establecidos y consagrados expresamente en la Constitución del Estado peruano como parte del territorio peruano, los mismos que están bajo la soberanía y jurisdicción del Estado peruano para todos sus efectos, dentro de ellos el derecho tributario.

- El espectro radioeléctrico es un recurso natural intangible que es medible, asimismo, el Estado peruano tiene plena soberanía y jurisdicción sobre ella dentro de los límites de su territorio nacional. Este recurso natural hace posible el tránsito de las señales radioeléctricas, es decir, es el medio o recurso natural a través del cual es posible que las señales radioeléctricas puedan transitar en el espacio, de este modo las señales retransmitidas por el satélite geoestacionario desde el espacio exterior ultraterrestre puedan ser recibidas por las estaciones terrenas ubicadas en territorio nacional. Cabe señalar que su uso está dispuesto por la concesión que el Ministerio de Transportes y Comunicaciones del Perú le otorga al operador de telecomunicaciones domiciliado en el Estado peruano.
- La función o actividad de retransmisión de señales radioeléctricas realizada por el satélite geoestacionario desde el espacio exterior ultraterrestre hacia las estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano sea factible y se realice, es necesario utilizar un medio o recurso natural que es el espectro radioeléctrico (su uso está en manos del operador de telecomunicaciones domiciliado en el Perú), que como señalamos anteriormente es un recurso natural que es parte del territorio peruano (en lo que comprende el espacio aéreo nacional establecido por la Constitución del Estado peruano).
- El contrato de locación por la prestación del servicio satelital entre el proveedor (operador satelital) sujeto no domiciliado en el Perú y el cliente sujeto domiciliado en el Perú establece, claramente, que el servicio satelital pactado tiene la función o las actividades de recepción en el satélite ubicado en el espacio exterior, las señales radioeléctricas emitidas desde la Tierra para que, a su vez, estas señales sean retransmitidas nuevamente al planeta tierra a través del haz o huella satelital emitido por el satélite geoestacionario hacia las estaciones terrenas del operador de telecomunicaciones ubicadas dentro del territorio peruano, donde reciben dichas señales radioeléctricas.
- En consecuencia, podemos establecer tres actividades principales y significativas que comprende el contrato de locación del servicio satelital que debe realizar el operador satelital (persona jurídica no domiciliado en el Estado peruano) a favor del operador de telecomunicaciones (sujeto domiciliado en el país), las cuales, cronológicamente, son las siguientes: primero la actividad de recepción de las señales radioeléctricas en el satélite geoestacionario, luego la actividad de

procesamiento de las señales objeto de recepción (amplificación, etc.) y, finalmente, la actividad de retrasmisión de las señales radioeléctricas hacia las estaciones terrenas del operador de telecomunicaciones ubicadas en territorio nacional peruano.

- Corroborando lo señalado en el párrafo anterior con base en los informes técnicos emitidos por la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), se puede observar que el servicio satelital comprende varias actividades principales y significativas por desarrollar como se indicó en el párrafo anterior, estas actividades comprenden las de recepción y procesamiento de señales radioeléctricas que se realiza en el satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior ultraterrestre y también comprende la actividad de retrasmisión de señales radioeléctricas realizadas desde el mismo satélite a través del haz o huella satelital emitido por el satélite hacia las estaciones terrenas del operador de telecomunicaciones ubicadas en territorio peruano.
- La retrasmisión de señales radioeléctricas supone un tránsito o el viaje de dichas señales desde el satélite geoestacionario hasta las estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano, este viaje de las señales radioeléctricas es posible porque hay un haz satelital y un espectro radioeléctrico en el espacio; por tanto, podemos ver que la prestación del servicio satelital de retrasmisión de las señales radioeléctricas, que supone un tránsito o viaje de las señales, se realiza entre el satélite y las estaciones terrenas, es decir, las señales viajan o transitan por el espacio (espacio exterior y espacio aéreo nacional) y culminan en la recepción de las señales radioeléctricas en las estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano.
- Sobre la base del análisis del contrato de locación de los servicios satelitales entre la persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano proveedora del servicio satelital y el cliente domiciliado en el Estado peruano, se observa que este contrato de servicios trata de la realización de una serie de actividades que configuran obligaciones de hacer (y no obligaciones de dar), en las que no se concluyen o terminan con un hacer o con la acción misma, sino que se concluye y materializa con la obligación de hacer con la entrega de un resultado, con la conducta de dar lo realizado (dar un resultado) u efectuado como parte del cumplimiento de la prestación del servicio satelital, es decir, las actividades que integran el servicio satelital establecidas en el contrato de locación de servicios permitirán que las señales radioeléctricas sean recibidas, procesadas y retrasmitidas, las mismas

(actividades) que finalizarán con la entrega de dichas señales radioeléctricas en las estaciones terrenas del operador de telecomunicaciones ubicadas en territorio peruano (dar un resultado) para ser recibidas por estas.

- Un tema importante por resaltar es que el operador de telecomunicaciones, persona jurídica domiciliada en el Estado peruano (Telefónica), no aceptará ni estará satisfecho con que el servicio satelital prestado por el operador satelital no domiciliado en el Perú ha concluido si es que las señales radioeléctricas retransmitidas desde el satélite geoestacionario ubicado en el espacio exterior ultraterrestre no llegan a las estaciones terrenas (dar un resultado del proveedor, sujeto no domiciliado) para que puedan ser recibidas en las estaciones terrenas ubicadas en territorio peruano (con la recepción de las señales radioeléctricas, el operador de telecomunicaciones domiciliado en el Estado peruano verifica y acredita que el servicio satelital se prestó y concluyó).
- Considerando que el servicio satelital prestado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano tiene la naturaleza de la prestación de un servicio, es necesario verificar si el servicio satelital se realiza o no en territorio nacional, tal como lo establece el inciso e) del aludido artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para actividades civiles, comerciales y empresariales realizadas en territorio nacional peruano y ser considerado una renta de fuente peruana sujeta a imposición del impuesto a la renta en el Estado peruano.
- Que la utilización de los bienes tangibles (satélite geoestacionario y estaciones terrenas) y bienes intangibles (el haz o huella satelital y el espectro radioeléctrico) se utilicen para la prestación de servicios no desnaturaliza que el criterio fuente de la ganancia sea el desarrollo en el país de la actividad para el caso de servicios. De acuerdo con los pronunciamientos revisados y analizados en el capítulo II del presente trabajo de investigación, para efectos del evaluar si se está desarrollando una actividad en el territorio peruano no basta que exista una presencia incidental o contacto con el territorio nacional como podría considerarse el punto de “entrega” de un servicio. En efecto, la referida actividad presupone la existencia de organización empresarial en el país o una presencia significativa en territorio peruano. Por tanto, no basta el simple contacto con el territorio nacional para considerarlo como renta de fuente peruana.

- Considerando lo revisado en capítulos anteriores, el pronunciamiento de la administración tributaria mediante el Informe N° 087-2014SUNAT, cuando analiza si un servicio prestado por un sujeto no domiciliado en el Estado peruano, puede ser generar renta de fuente peruana. Bajo el supuesto establecido en el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el conjunto de actividades que comprende la transacción comercial, lo único que se vincula con el territorio nacional es que, en el momento en que la empresa no domiciliada efectúa el endoso del certificado de depósito aduanero emitido por sus existencias provenientes del exterior, estas se encuentran en el Perú, esto es, todos sus actos de administración, control, decisión, comercialización y/o producción, etc., se llevan a cabo en el extranjero.
- Este informe de la administración tributaria es de suma importancia, puesto que el servicio satelital prestado por una persona jurídica no domiciliada en el Estado peruano comprende, básicamente, tres actividades principales: la recepción de señales radioeléctricas, el procesamiento de dichas señales y la retrasmisión de las mismas señales; en consecuencia, podemos observar que no existe actividad civil, comercial, empresarial que se realice en territorio nacional. Sin embargo, hay que observar que en la actividad final de retrasmisión de las señales radioeléctricas, consistente en que la señal radioeléctrica sale desde el satélite geoestacionario ubicado en el espacio ultraterrestre exterior hacia las estaciones terrenas ubicadas en territorio nacional, se observa que parte del tránsito o desplazamiento de la señal radioeléctrica retransmitida necesariamente atraviesa, en parte, el espacio aéreo nacional para ser recibida por la estación terrena ubicada en territorio peruano, la cual es propiedad del operador de telecomunicaciones domiciliado en el país, el cual también participa en dicho tránsito de la señal, dado que es este operador de telecomunicaciones domiciliado en el Estado peruano quien hace uso exclusivo del espectro radioeléctrico para que dichas señales radioeléctricas puedan ser recibidas en la estación terrena, al ser éste último quien cuenta con la concesión para su uso por parte del Ministerio de Transporte y Telecomunicaciones. En ese sentido, no se puede señalar que el servicio satelital prestado por el operador satelital no domiciliado en el Estado peruano, realmente, se desarrolló o realizó su actividad de retrasmisión de señales radioeléctricas en territorio peruano que genere renta de fuente peruana.

- En virtud de lo señalado en capítulos anteriores, se debe tener en cuenta que no existen normas legales expresas en el Estado peruano, en otros estados o convenios suscritos entre estados, que establezcan límites o mediciones del espacio aéreo nacional, de manera que permitan establecer que un servicio prestado por un sujeto no domiciliado en el Estado peruano pueda ser considerado que se desarrolló o realizó en territorio nacional cuando se trata de servicios desarrollados en el espacio (servicio satelital), tal como lo establece el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para ser considerado renta de fuente peruana. En consecuencia, no tenemos norma legal expresa sobre el espacio aéreo para poder calificar si el servicio satelital se realizó en territorio nacional para ser considerado renta de fuente peruana. Asimismo, debemos señalar que teniendo en cuenta la actual redacción del inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y los antecedentes interpretativos tanto de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal sobre los alcances de una actividad empresarial desarrollada en el país, se requiere, para estar bajo ese supuesto, que el sujeto no domiciliado cuente con una organización empresarial o una presencia significativa en el país para lo cual no basta el contacto físico con parte de nuestro territorio.
- De este modo, en el caso analizado del servicio satelital prestado por un operador satelital no domiciliado en el Estado peruano, considerando el análisis y el razonamiento realizado en la presente tesis, se concluye que no se está frente a una renta de fuente peruana, dado que no se acredita el cumplimiento de los criterios o puntos de conexión o vinculación, requisitos establecidos en el inciso e) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo expuesto, no corresponde efectuar la retención del impuesto a la renta por la renta generada en la prestación del servicio satelital por el sujeto no domiciliado en el país.

REFERENCIAS

- Velásquez Calderón, Juan M. y Wilfredo Vargas Cancino. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario peruano. Editora Grijley Primera edición. 1997. Perú. P.18.
- Medrano Cornejo, Humberto. Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario peruano. Revista del Instituto peruano de Derecho Tributario. Vol. N° 12. Junio,1987.
- Fernández, Luis Omar, “Imposición sobre la Renta, Personal y Societaria”. Editorial La Ley, 2002.
- Dino Jarach, “El hecho imponible” Tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina 1982
- Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Primera edición. Palestra Editores. Perú. 2003.
- García Mullin, Juan Roque. “Manual de impuesto a la renta”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de estados Americanos. Departamento de asuntos económicos. Doc. N° 872. San José 83 (1076), Buenos Aires, Argentina.
- Schindel, Angel y Atchabahian, Adolfo. Argentina. Informe de Relatoría General – 59° Congreso de la Internacional Fiscal Association.
- Rossetto, Jorge, “Algunas reflexiones sobre el tema de la fuente territorial de rentas y la ponderación de sus factores productivos” en “estudios en memoria de Rarr Valdez Costa”, Tomo II, Fundación de Cultura Universitaria. 1999.
- Calderon Carrero, Jòse Manuel, “ La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación” McGraw-Hill 1997.
- Perez de Avala, Jose Luis y Gonzales, Eusebio. “Derecho Tributario”. Plaza Universitaria. Ediciones. 1984.
- Cordon Exquerro, Teodoro y Martinez de la Hoz, Marcelin, “La hacienda pública internacional, en Manual de la Hacienda Pública”, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1995
- Sacchetto, Claudio. “El Principio de Territorialidad”, en Impuestos sobre el Comercio Internacional. Editora Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998. Pág. 53.

- Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. El Impuesto a las Ganancias. Tercera edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 2000.
- Fernández, Luis Omar; citado por CASÁS, José Osvaldo. “La territorialidad en los impuestos directos en la Argentina”. En: Impuestos sobre el comercio internacional. UCKMAR, Víctor; ALTAMIRANO, Alejandro; y TAVEIRA TORRES, Heleno (coordinadores). Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires. Argentina, 2003.
- Ramón Falcón y Tella. “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad” En Crónica Tributaria N° 100 (2001)
- Robles Moreno, C. (2008). Los principios constitucionales tributarios. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>
- Serrano Antón, F. (2007). Fiscalidad internacional (3ª edición). Madrid. Editorial: Centro de Estudios Financieros
- Ramírez-Gastón Seminario, A. (2010). Algunos aspectos vinculados al tratamiento tributario aplicable a las sucursales establecidas en el extranjero de empresas constituidas en el país: panorama internacional y local. X Jornadas Nacionales de Tributación de IFA - Perú, Cuadernos Tributarios, 30. Lima, p. 400.
- Ataliba, G. (1987). Hipótesis de Incidencia Tributaria. Instituto peruano de Derecho Tributario. Lima, Perú.
- Gómez Sabaini, J. (2006) Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión en Libro n° 93 de la CEPAL (Comisión Económica para América Latina). Santiago de Chile.
- Damarco, J. (2010). “El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de los Impuestos”; capítulo del libro “La Responsabilidad del Estado en Materia Impositiva”, 1ª ed., Buenos Aires, Argentina
- Francisco Ruiz de Castilla Derecho tributario. Temas básicos. Editorial(es): PUCP - Fondo Editorial. Lugar de publicación: Lima. Año de edición: 2017
- Autor: Carla Mares Ruiz Cuestiones actuales de Derecho Tributario. Editorial(es): Palestra . Lugar de publicación: Lima. Año de edición: 2011
- Claudino Pita. “Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la adecuación de la imposición de la renta a un contexto de globalización”. Chile CEPAL. Seminarios y Conferencias.
- Clotilde Celorico Palma. Dirección General de Contribuciones e Impuestos – Portugal. “La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva” CIAT: Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Conferencia Técnica. . Sicilia, Italia. La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación

