

artículo 33 del Código Tributario (literal a), ii) interpretación errónea del artículo 156 del Código Tributario (literal b) y iii) interpretación errónea del artículo 153 del Código Tributario (literal c). 5.2. No obstante, teniendo en cuenta que se ha estimado la infracción normativa de carácter procesal formulada por dicha parte y que, por tanto, se ha determinado que la sentencia de vista adolece de vicio de nulidad por indebida motivación —ordenándose la emisión de un nuevo pronunciamiento—, esta Sala Suprema se ve impedida de emitir pronunciamiento respecto a las denuncias de carácter material. **DECISIÓN:** Por tales fundamentos y de acuerdo a lo regulado por el artículo 397 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE: PRIMERO: DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta el dieciocho de noviembre de dos mil veintidós (foja tres mil novecientos cuarenta y siete). **SEGUNDO: DECLARAR NULA** la sentencia de vista contenida en la resolución número veintiuno, del veintisiete de octubre de dos mil veintidós, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (foja tres mil novecientos doce); y **ORDENAR** que la citada Sala Superior emita nuevo pronunciamiento con atención a lo expuesto en la presente ejecutoria suprema. **TERCERO: DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Telefónica del Perú Sociedad Anónima Abierta contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**. **SS. BURNEO BERMEJO, CABELLO MATAMALA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, TOVAR BUENDÍA**

- <sup>1</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país.
- <sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos. (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- <sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.
- <sup>5</sup> Se reparó y se sancionó porque la Sunat consideró que los servicios de satélite brindados por extranjeros (y recibidos por Telefónica) calificaban como rentas de fuente peruana.
- <sup>6</sup> Se estableció que los servicios de satélite brindados por extranjeros en favor de Telefónica se utilizaron económicamente en el país (es decir, el aprovechamiento económico fue en Perú). Por tanto, conforme al literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, tales servicios califican como renta de fuente peruana. Por tanto, la empresa sí cometió la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.
- <sup>7</sup> El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre estos derechos en distintas oportunidades; por citar, en la sentencia recaída en el Expediente N° 2521-2005-PHC/TC del veinticuatro de octubre de dos mil cinco:  
5. En lo que respecta al derecho al debido proceso, reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución, cabe señalar que dicho atributo fundamental forma parte del "modelo constitucional del proceso", cuyas garantías mínimas deben ser respetadas para que el proceso pueda considerarse debido. En ese sentido, la exigencia de su efectivo respeto no solo tiene que ver con la necesidad de garantizar a todo justiciable determinadas garantías mínimas cuando este participa en un proceso judicial sino también con la propia validez de la configuración del proceso, cualquiera que sea la materia que en su seno se pueda dirimir [...]
- <sup>8</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Chocrón Chocrón versus Venezuela". Sentencia del uno de julio de dos mil once; fundamento 118. [https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/serieec\\_227\\_esp.pdf](https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/serieec_227_esp.pdf)
- <sup>9</sup> El inciso 2 de su artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, regula que:  
Artículo 9.- Facultades del Órgano Jurisdiccional.  
Son facultades del órgano jurisdiccional las siguientes:  
[...]  
Las resoluciones judiciales deben contener una adecuada motivación.  
[...]
- <sup>10</sup> A mayor ahondamiento, el derecho a la pluralidad de instancia también se encuentra regulado en el artículo X del título preliminar del Código Procesal Civil, de la siguiente manera: "El proceso tiene dos instancias, salvo disposición legal distinta".
- <sup>11</sup> MORÓN URBINA, Juan (2001). Comentarios a la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima, Gaceta Jurídica; p. 29.
- <sup>12</sup> BREWER-CARIAS, Allan R. (2003). Principios del procedimiento administrativo en América Latina. Bogotá, Legis; p. 262.
- <sup>13</sup> LANDA ARROYO, César (2012). "El plazo razonable en el procedimiento contencioso tributario". En VARIOS, Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados, Lima, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero / Ministerio de Economía y Finanzas; p. 126.
- <sup>14</sup> Ibidem, p. 127
- <sup>15</sup> Específicamente, tales criterios se mencionan y desarrollan en el fundamento jurídico 33 de la acotada sentencia del Tribunal Constitucional.

<sup>16</sup> Conforme al numeral 3 de la parte resolutoria de la referida sentencia.

<sup>17</sup> Este criterio fue corroborado con las sentencias del Expediente N° 2051-2016-PA/TC, del doce de noviembre de dos mil veinte (caso Paramonga), y del Expediente N° 225-2017-PA/TC, del veintiocho de enero de dos mil veintiuno (caso Telefónica).  
**C-2251198-53**

### CASACIÓN N° 16003-2023 LIMA

**TEMA:** SERVICIOS DIGITALES, ASISTENCIA TÉCNICA Y REGALÍAS EN OPERACIONES CON NO DOMICILIADOS

**SUMILLA:** El literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece presupuestos del servicio digital, que constituyen la base normativa que debe servir para interpretar las formas en que se presentan dichos servicios digitales; entre ellos se halla el acceso electrónico a los servicios de consultoría señalados en el numeral 7 del literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

**PALABRAS CLAVE:** consultoría por servicios digitales, asistencia técnica, regalías y operaciones con no domiciliados

Lima, dieciocho de septiembre de dos mil veintidós.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: I. VISTA:** La causa dieciséis mil tres guion dos mil veintidós, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **1.1. Objeto del recurso de casación.** Se trata del recurso de casación interpuesto por la Procuraduría Pública de la demandante **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del veintiuno de abril del dos mil veintidós (fojas doce mil trescientos setenta y siete a doce mil trescientos noventa y ocho del expediente judicial electrónico -EJE<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, del catorce de marzo de dos mil veintidós (fojas doce mil trescientos cuarenta y tres a doce mil trescientos sesenta y ocho), expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **confirmó** la sentencia apelada, contenida en la resolución número diecisiete, del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas doce mil trescientos cuarenta y tres a doce mil trescientos sesenta y ocho), que declaró infundada la demanda. **1.2. Causales por las cuales se ha declarado procedente el recurso de casación 1.2.1.** Mediante auto calificatorio del veintidós de julio de dos mil veintidós (fojas ochenta y cuatro del cuaderno de casación), emitida por esta Sala Suprema, se declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la recurrente, por las siguientes causales: **a) Infracción normativa por inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial.** Señala que la Sala Superior incurre en motivación contradictoria por ende en arbitrariedad, pues inicialmente indica que "de la lectura del mencionado dispositivo legal [numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta], no se desprende que el servicio de consultoría a través de acceso electrónico se encuentre excluido de la definición señalada en el inciso b) del anotado artículo 4-A, pues, al contrario, la incluye como parte de su definición legal", de lo que resulta que toma la posición que ha sido sustentado en la demanda y en el recurso de apelación, esto es, que el legislador decidió expresamente diversos servicios que a su consideración califican como servicios digitales, tales como los servicios profesionales prestados a través de correo electrónico; sin embargo, concluye confirmando la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda presentada por SUNAT. En ese sentido, indica que la sentencia de vista carece de debida motivación, puesto que es contradictoria. **b) Interpretación errónea del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** Sostiene que el criterio de la Sala Superior, contraviene lo dispuesto en dicho dispositivo, ya que ha realizado una interpretación incorrecta e incompleta de la norma, toda vez que requiere que incluso en el caso de los servicios detallados en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ("Acceso electrónico a servicios de consultoría") se cumpla con lo dispuesto en el primer párrafo de dicho inciso, para que recién puedan ser calificados como "servicios digitales". Y que la interpretación correcta de

la aludida norma debe ser la siguiente: no corresponde algún tipo de "control previo" sobre los numerales incluidos en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso del "Acceso electrónico a servicios de consultoría" para considerarlos como servicios digitales, en tanto que el legislador les ha otorgado dicha calificación per se. c) **Contravención del artículo 74 de la Constitución Política del Estado y el artículo IV [sic; debe decir: norma IV] del título preliminar del Código Tributario.** Indica que la sentencia de vista contraviene el principio de legalidad debido a que el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente establece que el "Acceso electrónico a servicios de consultoría" califica como servicios digitales. En ese sentido, interpretar dicho numeral de forma distinta implica vulnerar el principio de legalidad. d) **Inaplicación de la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario.** Manifiesta que el propio Código Tributario prohíbe la interpretación extensiva de las normas tributarias, las mismas que sólo pueden ser interpretadas de acuerdo con lo indicado de forma expresa en ellas. No obstante, ello no ocurrió en el presente caso, toda vez que vía interpretación extensiva del primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califica el "acceso electrónico a servicios de consultoría" como servicios digitales. e) **Apartamiento inmotivado del criterio vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013.** Señala que, la sentencia de vista se ha apartado inmotivadamente del precedente recaído en la aludida Casación al interpretar extensivamente el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta", toda vez que considera que los servicios profesionales brindados por correo electrónico, no obstante encontrarse incluidos en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no calificarían como "servicios digitales" al no cumplir con los elementos establecidos en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que, la sentencia de vista desconoce que si bien el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece las consideraciones que se deben tener en cuenta a fin de calificar un servicio digital, el legislador decidió incluir expresamente diversos servicios que a su consideración califican como "servicios digitales", como es el caso de aquellos brindados profesionalmente a través de correo electrónico. f) **Interpretación errónea del artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Indica que la sentencia de vista bajo un concepto restrictivo de regalías y bajo una interpretación errónea del artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que el reparo no se ajustaría a derecho puesto que el monto pagado a EYGS LLP no calificaría como regalías puesto que para que califique como tal el cedente no tendría que ejecutar ninguna labor. Bajo el criterio de la sentencia de vista solo calificarían como Know How en tanto y en cuanto al cedente no ejecute labores; teniendo con ello una interpretación completamente restrictiva, contraria a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta. II.

**CONSIDERANDO: PRIMERO. Antecedentes del caso** Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales: **m.1. Demanda:** El tres de marzo del dos mil veinte (foja treinta y tres), el representante de la **SUNAT** interpuso demanda contencioso administrativa con el siguiente petitorio: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N° 0150140011265, del treinta y uno de marzo de dos mil catorce, en lo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0039202 a N° 012-003-0039209 y N° 012-003-0039211 a N° 012-003-0039213, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022566 a N° 012-002-0022575, y deja sin efecto los citados valores. **Pretensión accesoria:** Se ordene al colegiado administrativo emitir nueva resolución que confirme la Resolución de Intendencia N° 0150140011265 en el extremo impugnado. Entre los fundamentos que sustentan la demanda, sostiene que: **a)** Alega que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 impugnada vulnera la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, referida a la interpretación de normas tributarias, toda vez que el colegiado administrativo, con base en una interpretación errónea de las normas tributarias, incurre en la causal de nulidad establecida en el numeral 1 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sostiene que también se ha incurrido en indebida interpretación del numeral 7 inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que el tribunal ha inaplicado el supuesto que considera como "servicios digitales"

a los servicios profesionales brindados vía correo electrónico, a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador. Agrega que los servicios profesionales mediante correo electrónico y video conferencias califican según la norma tributaria como servicio digital. **b)** Cuestiona que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 se haya sustentado de manera deficiente en el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05459-8-2018, toda vez que esta última (emitida sobre la base de la X Jornada Nacional de Derecho Tributario), no ha sido considerada por el colegiado administrativo en su integridad, sino parcialmente. Añade que ello devino en que la conclusión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 resulte opuesta al criterio doctrinario de la X Jornada Nacional de Derecho Tributario, el cual establecía que la consultoría que señala el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta también califica como servicios digitales, a pesar de no contar con los elementos esenciales, descritos en el inciso b) del referido artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **c)** Considera que los pagos efectuados por la empresa Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. a la empresa no domiciliada EYGS LLP constituirían regalías, por lo que están afectos al impuesto a la renta de no domiciliados con una tasa del 30 %, ello debido a que la mencionada empresa no domiciliada le transfirió propiedad intelectual y conocimiento global vinculado con su experiencia *know-how*. Precisa que la legislación ha adoptado el concepto amplio de regalía, toda vez que esta considera que puede remunerar bienes incorporales, corporales y servicios, entendiéndose como tales a toda transmisión de conocimientos especializados, secreto o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales e industriales, con base en ello concluye que cuando el Tribunal Fiscal considera que no se encuentra acreditado que los ingresos obtenidos por dicho proveedor no domiciliado EYGS LLP califiquen como regalías, es una afirmación incorrecta. **d)** Sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 se halla incurso en vicios de motivación por no ser adecuada, suficiente y congruente. Añade que deviene nula por no haber explicado el motivo por el cual no aplicó el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sostiene que no es suficiente el argumento del Tribunal Fiscal, consistente en que los correos electrónicos enviados solo fueron un medio de comunicación; sin embargo, denuncia que el Tribunal Fiscal no fundamenta debidamente las razones por las cuales inaplicó el numeral citado. Agrega que también el Tribunal Fiscal incurre en motivación aparente, al indicar que la empresa EYGS LLP no se limitó a una simple transferencia de información, sino que a su vez efectuó una "instrucción relacionada a la actividad económica del recurrente", y no justificó debidamente en qué medida dichas instrucciones constituirían una asesoría o consejo que lleve a calificarla como una asistencia técnica. **1.2. Contestaciones:** Por escrito del veinticinco de mayo de dos mil veinte (fojas sesenta y seis), el Procurador Público Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del **Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente o infundada. Por su parte, los abogados apoderados de **Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L.** por escrito del catorce de junio de dos mil veinte (fojas ciento veinticinco), también contesta la demanda solicitando que la misma sea declarada infundada. **1.3. Sentencia de primera instancia:** Emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas doce mil ciento sesenta y uno), declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. El Juzgado de origen sostiene que: i. La Jueza precisa que las tasas para el cálculo del impuesto a la renta de personas jurídicas no domiciliadas en el país se encuentran establecidas en el artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Indica que dicho dispositivo señala que, en el caso de regalías, corresponde el 30% (inciso d); en el caso de asistencia técnica, el 15% (inciso f); y si se trata de otras rentas, el 30% (inciso j). ii. La Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de servicios digitales, establece criterios en el inciso i) del artículo 9, que debe ser concordado con el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Indica que entre los medios por los cuales se brinda el servicio digital se encuentran el internet, las plataformas y las redes que presten servicios mediante acceso en línea. Asimismo, indica que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y que no son viables sin el uso de dicha tecnología. Cita a Alva Mateucci, quien indica que el servicio digital requiere dos

componentes confluente: **a)** que se accede a través de la línea de internet, protocolos o plataformas, y **b)** que el servicio es automático. De forma que, en caso la información sea entregada en forma física o alguna forma distinta a internet, ya no es un servicio digital. **iii.** Sostiene la Jueza que, si bien el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala un supuesto referido al acceso electrónico, este debe ser interpretado de manera conjunta con el primer párrafo del mismo acápite. De modo que no es suficiente que el servicio sea puesto a disposición por correo electrónico, sino que también es preciso que cumpla con las características mínimas, como son que el servicio sea automático y que no sea viable en ausencia de la tecnología de la información (internet). **iv.** Indica la Jueza que la conclusión a que arriba el Tribunal Fiscal es conforme a dicho marco normativo, toda vez que la jueza advierte de los actuados que la contribuyente, en el procedimiento de fiscalización, al absolver los requerimientos, se sustentó en el referido marco normativo, lo cual ha sido considerado por el Tribunal Fiscal al momento de resolver. La Jueza, de los actuados administrativos, advierte que, si bien existieron comunicaciones por correo electrónico, acerca de los servicios descritos en la factura observada, también dichos correos fueron usados para programar reuniones mediante *conference call* y *planing call*. Concluye de esa forma la magistrada que los servicios no se pusieron a disposición del usuario mediante acceso en línea de manera inmediata ni automática, y no califican como servicios digitales. **v.** Indica también que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05459-8-2018, usada como jurisprudencia, contiene un fundamento similar para determinar que no constituyen servicios digitales los que no cumplan con los requisitos previstos en las normas del impuesto a la renta; y que el Tribunal Fiscal, para aplicarlo al caso concreto, hizo un análisis con base en los hechos y la normativa aplicable, para determinar que se estaba ante situaciones similares. **vi.** Por otro lado, la Jueza señala que el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta define a la regalía como toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o formulas secretas y derecho de autor de trabajos varios, así como por el uso de programas de instrucciones para computadoras, entre otros. En ese sentido, señala que el artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF se refiere a la cesión en uso de *software* como regalía. Añade que Bravo Cucci se refiere al *know how* como la transmisión de conocimientos especializados no reveladas al público, que no es cualquier conocimiento producto del examen y progreso de la técnica, y en cuya utilización el cedente no tiene que intervenir ni garantiza ni se responsabiliza por los resultados. Esto es: cualquier actividad de servicio desvirtúa la transferencia del *know how*, pues el uso de derechos de autor o marca constituye una prestación de dar. **vii.** También refiere que la asistencia técnica está definida en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como la transmisión de conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario; lo cual puede incluir el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados. Añade que, en el caso de personas jurídicas no domiciliadas, si se configuran los supuestos de asistencia técnica, el artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta establece como alícuota el 15 % como impuesto; caso contrario el 30%. Precisa que la prestación de servicios de asesoramiento constituye una prestación de hacer. **viii.** Precisa la Jueza que Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. es una empresa domiciliada en el Perú cuya actividad económica principal es la prestación de servicios de auditoría financiera y que, a su vez, es miembro de la red global de oficinas afiliadas a Ernst & Young Global. Añade que dicha empresa suscribió un contrato con la empresa no domiciliada EYGS LLP, con la finalidad de brindar diversos servicios, entre los cuales estaba el servicio de gestión de riesgos. Indica que en dicho contrato se dice que estos acuerdos se establecen entre EYGS y cualquier empresa miembro u otra persona y de conformidad con ellos EYGS debe prestar los servicios globales o cualquier otro servicio. **ix.** Sostiene la Jueza que, revisadas las cláusulas del contrato de servicio de gestión, se advierte que EYGS LLP estaba facultada para la prestación de diversas clases de servicios, entre los cuales está el desarrollo de propiedad intelectual, que pertenecería a EYGS. Esto significa que el compromiso que asume EYGS es por prestaciones de dar y hacer en su conjunto relevantes para la red global. En ese sentido, la Jueza determina que la prestación brindada no se trató de una

simple transferencia de información, sino que incluía obligaciones de hacer, que no califican como regalías sino como asistencia técnica, por lo que corresponde la alícuota del 15 % como retención de renta de no domiciliados. **x.** Señala la Jueza que, en ese sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 impugnada analizó los reparos con base en normativa cuya interpretación se realizó en el marco del artículo VIII del título preliminar del Código Tributario y se encuentra acorde a la interpretación de la Casación N° 4392-2013. **1.4. Sentencia de vista:** Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, el catorce de marzo de dos mil veintitrés (foja doce mil trescientos cuarenta y tres), **confirma** la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos. Sostiene que: **i.** Señala el colegiado superior, con relación al primer agravio denunciado por motivación aparente, que la Jueza se ha pronunciado sobre la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5459-8-2018 alegada por el recurrente y que analizó el criterio de dicha jurisprudencia y su aplicación por parte del Tribunal Fiscal al caso concreto y concluyó que el tribunal administrativo determinó que se trataba de un caso similar; por tanto, se respetó la seguridad jurídica. Añade el colegiado superior, con relación al segundo agravio por motivación aparente, que la Jueza analizó en los numerales 5.6.2 hasta 5.6.5 de la sentencia apelada el extremo alegado por la recurrente, referente a que el contrato no habría contemplado la formulación de requerimientos puntuales o específicos. En ese sentido, el colegiado superior determina que no tienen asidero dichos agravios. **ii.** Sobre si califican como servicios digitales los servicios prestados por la empresa a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador, el colegiado superior señala que en el expediente administrativo obran facturas, correos electrónicos, comunicaciones e incluso el "Memorandum de planificación actuarial", con sus proveedores no domiciliados. Estos documentos permiten advertir que el servicio no se puso de manera inmediata y de manera automática a disposición de la empresa. Añade el colegiado superior que no es admisible un servicio digital que no cumpla con los requisitos generales, y en consecuencia es ilegal sostener un servicio digital que sea realizado solo por correo electrónico. Precisa que los requisitos generales del servicio digital, según la normatividad y la doctrina son **a)** ser simultáneo y automático, **b)** darse mediante internet o plataformas de tecnologías, **c)** ponerse a disposición del usuario mediante acceso en línea y **d)** que no sea viable en ausencia de la tecnología. Añade que el servicio digital y la asistencia técnica comparten en común que se trata de transmisión de conocimientos, pero el último incide en la generación de rentas. **iii.** Precisa el colegiado superior que la empresa indicó ser una empresa miembro de Ernst & Young Global, con fines de consecución de sus objetivos globales. De esa forma, el contrato de gestión de servicios incluía a la empresa y cualquier otra empresa miembro del referido grupo, con sus respectivos servicios disponibles y beneficios a la empresa y afiliadas. **iv.** Señala el colegiado superior que el *know how* autoriza a explotar propiedad intelectual que contiene conocimientos específicos, en cuyo caso el cedente no ejecuta labores (renta pasiva) y recibe a cambio una retribución llamada regalía; esto se contrapone a la asistencia técnica, que tiene como objeto prestar servicios de aplicación de conocimiento, con rol activo del prestador y su retribución es una contraprestación. Al respecto, el colegiado superior concluye que, del análisis del contrato y de la documentación, además de la transferencia de conocimientos, también existieron múltiples prestaciones de servicios, consistentes en asistencia e instrucción, de modo que se evidencia participación activa del prestador de servicio de forma periódica. Añade el colegiado superior que incluso en los numerales 7.1 y 7.2 de la cláusula 7 del contrato se establece que el pago al prestador no domiciliados está sujeto a aprobación del presupuesto (no habitual en los casos de *know how*). **SEGUNDO. Consideraciones previas sobre el recurso de casación 2.1.** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo en lo decidido. **2.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. La corte de casación efectúa el control de derecho, velando por su

cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”<sup>3</sup>, y revisa si los casos particulares se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Así, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **2.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitório y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **2.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>4</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que esta puede darse en la forma o en el fondo. **TERCERO. Anotaciones sobre la motivación de resoluciones judiciales** Hechas las precisiones que anteceden, es pertinente traer a colación algunos apuntes a manera de marco legal, doctrinal y jurisprudencial sobre los principios constitucionales y legales involucrados. Así, tenemos que **3.1.** En cuanto al **derecho al debido proceso**, diremos que este no tiene una concepción unívoca, sino que comprende un haz de garantías. Dos son los principales aspectos del mismo: el debido proceso sustantivo, que protege a los ciudadanos de los actos arbitrarios contrarios a los derechos fundamentales, y el debido proceso adjetivo o formal, que implica las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales. Es decir, el ámbito **sustantivo** se refiere a la necesidad de que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, que sean razonables; mientras que el ámbito **adjetivo** alude al cumplimiento de ciertos recaudos formales, de trámite y de procedimiento, para llegar a una solución judicial mediante la sentencia. El derecho al debido proceso adjetivo se manifiesta, entre otros, en el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley o al juez natural, al proceso preestablecido por ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancia, de acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación. **3.2.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 48 de la sentencia recaída en el Expediente N° 00023-2005-AI/TC, ha puntualizado que: [...] *para determinar el contenido constitucional del derecho al debido proceso, podemos establecer, recogiendo jurisprudencia precedente, que este contenido presenta dos expresiones: la formal y la sustantiva. En la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establecen el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa y la motivación; y en su expresión sustantiva, están relacionados los estándares de razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.* [Énfasis nuestro] **3.3.** Asimismo, en el fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 3421-2005-PHC/TC, se estableció lo siguiente: [...] *el derecho fundamental al debido proceso no puede ser entendido desde una perspectiva formal únicamente; es decir, su tutela no puede ser reducida al mero cumplimiento de las garantías procesales formales. Precisamente, esta perspectiva desnaturaliza la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales, y los vacía de contenido. Y es que el debido proceso no solo se manifiesta en una dimensión adjetiva — que está referido a las garantías procesales que aseguran los derechos fundamentales—, sino también en una dimensión sustantiva —que protege los derechos fundamentales frente a las leyes y actos arbitrarios provenientes de cualquier autoridad o persona particular—; en consecuencia, la observancia del derecho fundamental al debido proceso no se satisface únicamente cuando se respetan las garantías procesales, sino también cuando los actos mismos de cualquier autoridad, funcionario o persona no devienen en arbitrarios.* [Énfasis nuestro] **3.4.** En ese sentido, tenemos que el debido proceso en su dimensión formal o procesal hace

referencia a todas las formalidades y pautas que garantizan a las partes el adecuado ejercicio de sus derechos, y dado que el debido proceso no solo requiere de una dimensión formal para obtener soluciones materialmente justas —pues ello no será suficiente—, la dimensión sustantiva, también llamada sustancial, exige que todos los actos de poder —ya sean normas jurídicas, actos administrativos o resoluciones judiciales— sean justos, esto es, que sean razonables o respetuosos de los derechos fundamentales, de los valores supremos y demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos. Por consiguiente, el debido proceso sustantivo se traduce en una exigencia de razonabilidad de todo acto de poder. **3.5.** Sobre la **motivación de las resoluciones judiciales**, Roger Zavaleta Rodríguez<sup>5</sup> precisa que: *Para fundamentar la decisión es indispensable que la conclusión contenida en el fallo responda a una inferencia formalmente correcta (justificación interna). Su observancia, sin embargo, no se limita a extraer la conclusión de las premisas predispuestas, pues también comprende una metodología racional en la fijación de aquellas (justificación externa). En lo posible las premisas deben ser materialmente verdaderas o válidas, según el caso, a fin de garantizar la solidez de la conclusión. En caso contrario esta no podría ser más fuerte que las premisas. Una decisión judicial está motivada si, y solo si, es racional. A su vez, una decisión es racional si, y solo si, está justificada interna y externamente. Mientras la justificación interna expresa una condición de racionalidad formal, la justificación externa garantiza racionalidad sustancial de las decisiones judiciales.* [...] **3.6.** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 2 de la sentencia recaída en el Expediente N° 1480-2006-AA/TC, ha puntualizado que: [E]l derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no solo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces ordinarios. En tal sentido, [...] el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión solo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **3.7.** Así, se entiende que el deber de motivación de las resoluciones judiciales, que es regulado por el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza que los jueces, cualquiera que sea la instancia a la que pertenezcan, deben expresar el análisis que los ha llevado a decidir una controversia, asegurando que el ejercicio de administrar justicia se haga con sujeción a la Constitución y a la ley. En tal sentido, habrá motivación adecuada de las resoluciones judiciales siempre que la resolución contenga los fundamentos jurídicos y fácticos que sustentan la decisión, y que la motivación responda estrictamente a la ley y a lo que fluye de los actuados, pero además deberá existir una correspondencia lógica (congruencia) entre lo pedido y lo resuelto, de tal modo que la resolución por sí misma exprese una suficiente justificación de lo que se decide u ordena. Así, se entiende que la motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen los artículos 50 (inciso 6), 122 (inciso 3) del Código Procesal Civil y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial; y dicho deber implica que los juzgadores precisen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico al que esta los ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia. **Análisis de las causales procesales CUARTO. Infracción normativa por contravención de lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, en concordancia con el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder A.I.**

Antes de emitir pronunciamiento respecto a la causal procesal, es necesario precisar que la recurrente sostiene que la sentencia de vista incurre en una motivación contradictoria y, por ende, arbitraria. Alega que la Sala Superior asume la posición postulada en la demanda y en la apelación; sin embargo, de manera contradictoria confirma la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda. Precisa que dicha posición asumida por la Sala Superior, consiste en que el supuesto contenido en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta requiere de los requisitos que forman parte de la definición señalada en el inciso b) del anotado artículo 4-A. **4.2.** En ese propósito, habiéndose señalado en la causal propuesta un defecto de motivación que contendría la sentencia de vista, tenemos que la recurrida ha respetado el principio del debido proceso y motivación de las resoluciones, toda vez que, tras señalar lo que es materia de apelación, así como los agravios contenidos en el recurso de apelación, del noveno al vigésimo cuarto considerando expone un desarrollo lógico-jurídico vinculado a la pretensión, no sin antes trazar el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia. Además, justifica las **premisas fácticas** (consistentes en los reparos efectuados, en fiscalización definitiva, por la administración tributaria a Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L., por el impuesto a la renta - retenciones de no domiciliados de los periodos de enero a agosto y octubre a diciembre de dos mil ocho, debido a que la administración consideró que los servicios calificados por la demandada como asistencia técnica debían ser recalificados como "servicios digitales y regalías", por ende, les correspondía una tasa de 30% de retención del impuesto a la renta y no del 15% como sostuvo la empresa codemandada; este extremo fue objeto de reclamación, declarada infundada por la administración tributaria; luego el Tribunal Fiscal, al absolver la apelación, consideró que la recalificación efectuada por la administración —servicios digitales y regalías, y no asistencia técnica—, prestados por proveedores no domiciliados, no cumplían con los elementos para calificarlos como servicios digitales y no acreditó que estos constituirían regalías, por lo que procedió a dejar sin efecto los mencionados reparos) y las **premisas jurídicas** (artículo 6, sobre la base imponible del impuesto a la renta; inciso i) del artículo 9, referido a renta por servicios digitales; y artículo 27 por renta por regalías, todos del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF; por otro lado, el inciso c) del artículo 4-A, que versa sobre la asistencia técnica; el inciso b) del artículo 4-A, que establece el servicio digital; y el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A, que trata a la consultoría como servicio digital, estos del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF; además de los conceptos de *know how* y asistencia técnica del doctrinario Giuseppe Corasaniti), que le han permitido llegar a la **conclusión** —tras la revisión de los actuados administrativos— de que los servicios prestados no cumplen los requisitos generales de los servicios digitales, conforme aprecia de las facturas, correos electrónicos, comunicaciones e incluso del "Memorando de planificación actuarial" con sus proveedores. Precisa que tales requisitos consisten en que los servicios no se prestaron de manera inmediata y automática, ni se pusieron a disposición de la empresa. Por otro lado, todo ello le permitió al colegiado superior concluir que no existió *know how*, ya que, de la documentación presentada, advierte que existieron múltiples prestaciones de servicios, de asistencia e instrucción, que implican participación activa y periódica del prestador del servicio, cuyo pago incluso estaba sujeto a aprobación de presupuesto, cuando todo ello no resultaba habitual en caso de los contratos de *know how*, que consisten en la autorización para explotar propiedad intelectual a cambio de una retribución llamada regalía. **4.3.** Ahora bien, en torno a la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la justificación externa realizada por la Sala de alzada es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas precitadas en el punto anterior contienen proposiciones verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional que le han permitido absolver el grado, de acuerdo a los agravios que sustentaron la pretensión impugnatoria, de conformidad con la competencia funcional que le otorga el artículo 370 del Código Procesal Civil. En esa perspectiva, la sentencia recurrida explica y justifica las premisas factuales y jurídicas elegidas por el colegiado superior, cumpliendo así con la exigencia de lógica en la justificación interna de la resolución examinada. Por tanto, no se cometieron las infracciones al principio de motivación de las resoluciones judiciales. **4.4.** Ahora bien, la recurrente alega que la sentencia de vista contendría una

motivación contradictoria, en tanto que, si bien el colegiado superior concuerda con lo planteado por la demandante en la demanda y recurso de apelación, sin embargo, luego confirma la sentencia apelada que declaró infundada su demanda. Dicha posición, conforme a lo alegado en su recurso de casación, sería que el supuesto contenido en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta requiere de los requisitos generales para los servicios digitales, establecidos en el inciso b) del anotado artículo 4-A. Estas alegaciones de la recurrente no tienen fundamento, toda vez que, en la demanda y su recurso de apelación, ha postulado lo contrario, esto es, que el supuesto contenido en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no requería de los requisitos generales para los servicios digitales que establece el inciso b) del anotado artículo 4-A. Esto se evidencia de los siguientes pasajes de su demanda, presentados posteriormente en su recurso de apelación: [...] b) 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. Añade el citado inciso que: Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes: 7. Acceso electrónico a servicios de consultoría: Servicio por el cual se pueden I) proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación." (lo resaltado y subrayado es nuestro). Utilizando el método de interpretación literal se puede apreciar que la referida norma ha estipulado en el Inciso b) consideraciones que deben tenerse en cuenta a fin de calificar un servicio como "servicio digital. Así como LA PROPIA NORMA OTORGA DIRECTAMENTE LA CALIFICACIÓN DE SERVICIO DIGITAL, diversos, encontrándose entre dichos servicios, aquellos brindados profesionalmente a través de correo electrónico. En tal sentido, en los casos en los que pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, calificarán como servicio digital por mandato legal; no siendo necesario analizar si cumplen con las condiciones generales mencionadas en el inciso b) para otorgarles tal calificación. **4.5.** Entonces, lo alegado por la recurrente carece de fundamento y solo evidencia su desacuerdo con el criterio de la Sala Superior, ya que la sentencia de vista ha justificado las razones por las cuales considera que los servicios prestados no califican como servicios digitales, con base en la valoración del acervo documentario, que le ha hecho concluir que no se han cumplido con los requisitos generales para que los servicios prestados califiquen como servicios digitales, esto al no presentarse requisitos, como que la prestación haya sido inmediata y automática, y que se pongan a disposición de la empresa. De esa manera, lo expuesto por la recurrente no demuestra una afectación de su derecho a la debida motivación ni la existencia de arbitrariedades. Por lo tanto, se evidencia que en el presente proceso se ha respetado su derecho a la debida motivación. **4.6.** El hecho de que la parte recurrente no coincida con la conclusión a la que arriba la Sala Superior con base en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas que sirvieron de sustento y las razones que se expusieron, no significa que dicho colegiado haya incurrido en vulneración del principio del debido proceso y del derecho a defensa de la parte recurrente. Sin perjuicio de lo expuesto, dado que los argumentos expuestos también sustentan las causales de naturaleza material, serán analizados por esta Sala Suprema en los considerandos siguientes de esta ejecutoria. **4.7.** En síntesis, se tiene que la Sala Superior ha cumplido con exponer suficientemente las razones que sustentan la decisión adoptada, observando, cautelando y respetando el derecho al debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales, desde que su sentencia cumple con exteriorizar los motivos fácticos y jurídicos por los que confirma la sentencia impugnada. Así pues, por estas razones, las infracciones normativas de carácter procesal devienen **infundadas**. **4.8.** Refuerza lo esgrimido considerar que la motivación como parte del debido proceso no exige el acogimiento a una determinada técnica argumentativa, sino la expresión de buenas razones, sustentos fácticos y jurídicos y la corrección lógico-formal del razonamiento judicial. Se observa que, en el caso que nos convoca, todos estos pasos, lineamientos y parámetros se han visto realizados en el texto de la sentencia

de vista cuestionada, al guardar ella una coherencia lógica y congruente con las pretensiones incoadas en la demanda y responder a todos los agravios denunciados, por lo que se verifica que la sentencia de vista no vulnera el derecho al debido proceso ni el derecho a defensa de la recurrente. **4.9.** Del mismo modo, cabe anotar que la causal procesal está reservada únicamente para vicios trascendentales en el proceso. En tal sentido, se evidencia que lo que en realidad pretende la parte recurrente es cuestionar el criterio empleado por la Sala Superior y no, en estricto, vicios o defectos trascendentales de la resolución recurrida. Se debe tener presente que en casación no es permisible una nueva valoración de los hechos, como se pretende, aspecto generalmente ajeno al debate en sede extraordinaria si se atiende a las finalidades del recurso de casación previstas en el artículo 384 del Código Procesal Civil, delimitadas a la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y a la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. Análisis de las causales materiales **QUINTO. Interpretación errónea del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; contravención del artículo 74 de la Constitución Política del Estado y la norma IV del título preliminar del Código Tributario; inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario; y apartamiento inmotivado del criterio vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima 5.1** Si bien la recurrente ha denunciado estas infracciones de manera independiente, todas ellas se encuentran vinculadas al extremo controvertido de los reparos que la administración tributaria efectuó a la empresa demandante por los servicios recibidos a través de entidades no domiciliadas de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador. Dichos servicios fueron declarados por la empresa como servicios de asistencia técnica (cuya tasa grava el 15 % de la renta); sin embargo, luego fueron recalificados por la administración tributaria como servicios digitales por consultoría (cuya tasa grava el 30% de la renta). Esto es, la administración tributaria postula que dichos servicios califican como servicios digitales y no constituyen asistencia técnica, como alega la empresa demandante, cuya posición ha sido amparada por las instancias judiciales. **5.2** A fin de analizar las infracciones materiales, corresponde remitirse al marco normativo aplicable a los hechos y con base en él se debe proceder a determinar la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto que establece el artículo 384 del Código Procesal Civil, no sin antes haber relacionado el referido marco normativo con los hechos establecidos por las instancias judiciales, los cuales se deben verificar en los actuados administrativos. Así, tenemos: **a)** El artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, indica que el impuesto a la renta grava toda renta que provenga del trabajo, del capital y de la aplicación conjunta de ambos. Además, precisa que se entiende como tales, aquellas rentas que provienen de una fuente durable y susceptible de generar ganancias periódicas. Veamos: **Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta CAPÍTULO I DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN Artículo 1.-** El Impuesto a la Renta grava: *a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. [...] b) En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, el segundo párrafo del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que se grava la renta de fuente peruana: **CAPÍTULO II DE LA BASE JURISDICCIONAL DEL IMPUESTO Artículo 6.-** [...] En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. c) En ese sentido, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo señala —en forma general, sin distinguir nacionalidad o domicilio de las partes— los supuestos que, para efectos del impuesto a la renta, se consideran rentas de fuente peruana: **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: [...] e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional. No se encuentran comprendidas en los incisos e) y f) las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de*

*inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares. [...] i) 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". j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país. [Énfasis agregado] d) Sin embargo, de acuerdo a los artículos 71 y 76 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los beneficiarios no domiciliados que generen renta de fuente peruana tributan mediante los agentes de retención, que son las entidades que acreditarán la renta que corresponde a los beneficiarios no domiciliados y quienes deberán retener y abonar al fisco la retención de los impuestos. Los textos citados, que son aplicables por temporalidad, indican: **Artículo 71.-** Son agentes de retención: [...] c) Las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados. [...] **Artículo 76.-** Las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados 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 esta Ley, según sea el caso. e) Ahora bien, respecto a las tasas del impuesto a la renta para personas jurídicas no domiciliadas, se tiene que el artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, describe varios supuestos, entre los cuales se describen las regalías, los dividendos, la asistencia técnica y otras rentas. Así, se aprecia: **Artículo 56.-** El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando las siguientes tasas: [...] d) Regalías: treinta por ciento (30%). [...] f) Asistencia Técnica: Quince por ciento (15%). El usuario local deberá obtener y presentar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que ésta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente. [...] j) Otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos [...]: treinta por ciento (30%). f) Del mismo modo, se consideran en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF disposiciones y definiciones relativas a las rentas de fuente peruana, entre las cuales el legislador ha precisado y desarrollado los presupuestos tanto del servicio digital como la asistencia técnica, entre otros. Así, podemos apreciar: **Artículo 4-A.- RENTAS DE FUENTE PERUANA** Para efectos de lo establecido en el Artículo 9 de la Ley, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones: [...] b) 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. Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes: [...] 7. Acceso electrónico a servicios de consultoría: Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación. c) Se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. [...] En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios: 1) Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración,*

inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. 2) Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras. 3) Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras. 5.3 Ahora bien, es pertinente tener presente lo que las instancias de mérito han establecido como premisas fácticas probadas, derivadas de las actuaciones del expediente administrativo acompañado y que tienen relación con la materia controvertida. Ellas consisten en lo siguiente: a) Mediante Carta N° 120011388820-01-SUNAT y Requerimiento N° 0122120003097, la administración tributaria inicia el procedimiento de fiscalización definitiva contra la empresa Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. respecto del impuesto a la renta - retenciones no domiciliados de enero a diciembre de dos mil ocho. b) Como resultado del procedimiento de fiscalización, la administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0039202 a N° 012-003-0039213, notificadas el diez de abril de dos mil diecisiete, por el impuesto a la renta-retenciones de no domiciliados de enero a diciembre de dos mil ocho, al establecer reparos vinculados a las operaciones con el proveedor no domiciliado EYGS LLP, que recalificó como regalías (por una retención omitida ascendente a S/ 291,896.00 —doscientos noventa y un mil ochocientos noventa y seis soles con cero céntimos—), y a los servicios prestados a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador, que recalificó como servicios digitales (por una retención omitida ascendente a S/ 198,714.00 —ciento noventa y ocho mil setecientos catorce soles con cero céntimos—). Producto de ello, determinó la comisión de la infracción del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario y emitió las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022566 a N° 012-002-0022575. c) Con fecha ocho de agosto de dos mil trece, la empresa contribuyente interpuso recurso de reclamación, el cual fue resuelto por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de SUNAT, mediante Resolución de Intendencia N° 0150140011265, del treinta y uno de marzo de dos mil catorce, que declaró infundada la reclamación formulada. d) Al estar disconforme, con fecha veintinueve de abril de dos mil catorce, la empresa contribuyente interpuso recurso de apelación contra la citada resolución de Intendencia y el Tribunal Fiscal mediante su Resolución N° 10677-4-2019, del veinte de noviembre de dos mil diecinueve, revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140011265 en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0039202 a N° 012-003-0039209 y N° 012-003-0039211 a N° 012-003-0039213, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022566 a N° 012-002-0022575. En ese sentido, dejó sin efecto los valores referidos a los reparos citados, pero confirmó los demás extremos impugnados que contiene la Resolución de Intendencia N° 0150140011265. 5.4 Con relación a los reparos efectuados por los servicios prestados a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador, que fueron declarados por la empresa codemandada como asistencia técnica y recalificados por la entidad demandante como servicios digitales, se aprecia que las instancias judiciales han determinado que dichos servicios califican como asistencia técnica, luego de determinar que no son servicios digitales. De acuerdo a ello, el análisis de la causal planteada no solo debe remitirse a los argumentos de la entidad recurrente, sino que su examen atiende a los fines de la casación regulados por el artículo 384 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria, como son la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto; vale decir, requiere que partamos de los hechos establecidos por las instancias judiciales, así como de las premisas controvertidas del proceso. 5.5 En ese orden de ideas, en primer término, se debe analizar la premisa controvertida planteada por la empresa codemandada, que postula que los servicios prestados a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador califican como asistencia técnica, regulada por el literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 5.6 Al respecto, dicho dispositivo conceptualiza la asistencia técnica como un servicio independiente, suministrado desde el exterior o el interior del país, mediante el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, ya sea a través de procedimientos, artes o técnicas, y de esa manera proporcionar conocimientos

especializados no patentables que sean necesarios para el usuario en su proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier actividad del mismo. 5.7 Empero, este dispositivo también delimita los servicios de asistencia técnica a tres supuestos: i) servicio de ingeniería, ii) investigación y desarrollo de proyectos y iii) asesoría y consultoría financiera. Así se lee en los numerales 1 a 3 del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los siguientes servicios: 1) Servicios de ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura. 2) Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras. 3) Asesoría y consultoría financiera: asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras. 5.8 De esta forma, no toda prestación de servicios que implique conocimientos especializados no patentables constituye servicios por asistencia técnica, sino que el legislador ha precisado tres supuestos que señala el tercer párrafo del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. La Sala Superior, en el considerando decimo séptimo de la sentencia de vista, plantea que los servicios prestados a través de entidades de Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador califican como asistencia técnica. Como fundamento de dicha posición, indicó que los servicios brindados están referidos a asesoramiento contable y financiero de sus clientes. Veamos: **DÉCIMO SÉTIMO: En ese orden de razonamiento, los servicios materia de análisis, califican como asistencia técnica, pues eran conocimientos no patentables, que se transmitieron mediante una prestación de hacer del proveedor no domiciliado que involucró que estos brindarían a la contribuyente conocimientos especializados de como asesorar contable y financieramente sus clientes, lo que era necesario para las actividades de la empresa y se encuentra directamente vinculados con la actividad generadora de los ingresos gravados de la empresa. En tal sentido, se cumplió con los requisitos del inciso c) del señalado artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** [Énfasis agregado] 5.9 Sobre este extremo, la administración tributaria, en el Resultado de Requerimiento N° 0122130000281 (fojas tres mil trescientos treinta y uno a tres mil trescientos sesenta y tres) señala que los servicios recibidos por la empresa contribuyente son: i) respecto a Ernst & Young LLP (New York) están referidos a servicios de asesoría en la revisión de los resultados de la auditoría de los estados financieros; ii) respecto a Pistrelli, Henry, Martin y Asociados SRL, tratan sobre la revisión de las reservas matemáticas constituidas por Mapfre Perú y la revisión del informe emitido por GabRobins, respecto a la determinación del valor razonable de activos fijos; iii) respecto a Recontra Ernst & Young SPA, están referidos a la asesoría en adecuación de las normas internacionales que rigen las finanzas (NIIF) de los estados financieros de TIM Perú SAC; y iv) respecto a Addvalue Asesores Cia. Ltda., se trató de asesoría en procedimientos de revisión de situación tributaria de Intrepid Andes en Ecuador para el logro de su consolidación financiera. Así, apreciamos: 2. SERVICIOS PRESTADOS a través de entidades DE NEW YORK, ARGENTINA, ITALIA Y ECUADOR POR S/ 1'324,777-RETENCION S/. 198.714. Por los servicios de: • Ernst & Young U.S. LLP (New York) referente a los estados financieros de compañías que listen o coticen sus acciones en mercados de valores extranjeros, que se encuentren en proceso de hacerlo, así como en el caso de lanzamiento de ofertas de colocación de valores, el Contribuyente requiere los servicios del área de Capital Markets para asesoraría en la revisión de los resultados de la auditoría de los estados financieros de dichos clientes. • Pistrelli, Henry, Martin y Asociados SRL, vinculados a la revisión de las reservas matemáticas constituidas por Mapfre Perú seguros de vida e Interseguros Compañía de Seguros de Vida y la revisión del Informe emitido por GabRobins respecto de la determinación del valor razonable respecto de los activos fijos de Inkia Energy. En dichos casos, el Contribuyente señala el alto contenido técnico que incluía la información revisada por él. • Recontra Ernst & Young S.P.A. el servicio relacionado con la asesoría en la adecuación de las NIIF de los estados

financieros de TIM Perú S.A.C. para lo cual implicó la aplicación de una serie de procedimientos destinados a transmitir conocimientos. • Addvalue Asesores Cía Ltda. Correspondiente a la asesoría en la aplicación de procedimientos para la revisión de la situación tributaria de Intrepid Andes en Ecuador para efectos de su consolidación financiera, de acuerdo a la solicitud de Ernst & Young Australia, con el fin de consolidar la información financiera de dicho grupo ubicadas en Perú y Ecuador. **5.10** Esto es, la Sala Superior determina que los servicios de asesoría y consultoría financiera que establece el numeral 3 del literal c) del artículo del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta son aplicables a los servicios de auditoría efectuados por la empresa Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. Al respecto, se debe precisar que la **asesoría y consultoría financiera** que establece el citado dispositivo **se refiere en concreto a la asesoría relacionada a la valoración de las entidades financieras y bancarias y, entre otros, también a la asistencia para la distribución y colocación y venta de los valores emitidos por las entidades financieras y bancarias.** De una interpretación literal de dicho dispositivo, **no se estima que esté referido a auditorías** (aún sean de estados financieros) efectuadas a entidades auditadas diversas, que es el rubro de la empresa Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. **5.11** En efecto, el concepto de auditoría financiera está referido a los procedimientos seguidos por un auditor para verificar (revisar) si la información contenida en los estados financieros empresariales es cierta o suficiente. Veamos: *La Auditoría financiera es la labor técnica que se ejecuta para constatar que las afirmaciones que se realizan en unos estados financieros, o en informes de gestión de la administración son ciertas y suficientes para tomar decisiones con base en ellas. Esta labor técnica se denomina así porque aplica métodos y procedimientos estandarizados después de un proceso de prueba en campo sobre su eficacia. Su ejecución requiere de unas competencias específicas de quien la realiza, para que el informe final de "Fe Pública"*.<sup>9</sup> **5.12** Sin embargo, el concepto de consultoría está relacionado con cualquier manera de entregar ayuda sobre el contenido, proceso o estructura de una tarea o conjunto de tareas, en que el consultor no es efectivamente responsable de la ejecución de la tarea misma y más bien ayuda a los que sí son responsables.<sup>7</sup> **5.13** Al respecto, la Sala Superior efectúa de manera inadecuada una interpretación extensiva del alcance del dispositivo que establece el concepto de asesoría y consultoría financiera, y determina que los servicios prestados constituyen asistencia técnica, sin tener en cuenta que tres de los servicios prestados por la empresas no domiciliadas — Ernst & Young LLP (New York); Pistrelli, Henry, Martin y Asociados SRL; y Addvalue Asesores Cía. Ltda.— están referidos a procedimientos de revisión que implican **actividad** de auditoría y no de **consultoría** de asesoría y consultoría financiera, propiamente dicha, sobre valores financieros o bancarios, que tiene su propia regulación, según los alcances del numeral 3 del cuarto párrafo del literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **5.14** Además, se debe tener presente que conforme al inciso f) del artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable por temporalidad, constituye requisito formal de los servicios por asistencia técnica que se cuente con una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada, en la que esta declare que prestará la asistencia técnica y que además, se registren los ingresos, y que también se emita un informe de una firma de auditores de prestigio internacional que certifique que la asistencia técnica ha sido prestada. La Sala Superior y el Tribunal Fiscal, no han determinado que este requisito haya sido cumplido en instancia administrativa como presupuesto para que los servicios constituyan asistencia técnica, y que justifique también la posición adoptada. **5.15** Ahora bien, la SUNAT postula que se está ante servicios digitales (en su forma de acceso electrónico a servicios de consultoría) que se subsumen en el numeral 7 del literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Alega que esta forma de servicio digital está regulada solo por el numeral 7 de dicho dispositivo legal, de forma que para su configuración no son necesarios los requisitos generales que establece el literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Con base en dicha posición, postula las infracciones que son objeto de análisis: interpretación errónea del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y contravención del artículo 74 de la Constitución Política del Estado y de la norma IV del Código Tributario. **5.16** Entre las actividades gravadas con renta de no domiciliados que se encuentran detalladas en el artículo 9 de la Ley del Impuesto a

la Renta<sup>8</sup>, está la regulada en su inciso i) como servicio digital. Este es definido como toda actividad que se lleva a cabo mediante internet, el uso de plataformas de tecnología por internet o de otras redes equivalentes básicamente automatizadas, donde la intervención sea mínima<sup>9</sup>. De esta manera, el literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta desarrolla esta forma de servicio y, además de las características que señala el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa otras que deben presentarse simultáneamente<sup>10</sup>, tales como: **a)** Que se trate efectivamente de un servicio. **b)** Que el mismo se preste a través de internet. **c)** Que se ponga a disposición mediante acceso en línea. **d)** Que se caracterice por ser esencialmente automático. **e)** Que no sea viable en ausencia de la tecnología de la información. **5.17** Del mismo modo, el literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece presupuestos del servicio digital que constituyen la base normativa y que debe servir para interpretar las formas en que se presentan dichos servicios digitales. Entre ellos se halla el acceso electrónico a los servicios de consultoría señalados en el numeral 7 del literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. De esa forma, no es admisible la interpretación literal y aislada que postula la SUNAT, porque el ordenamiento jurídico tributario constituye un sistema y como tal debe ser interpretado de manera sistemática con base en los presupuestos que él regula en cada figura legal. Esto es, la interpretación que la SUNAT postula carece de fundamento, porque los servicios de consultoría señalados en el numeral 7 del literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta deben ser interpretados de forma coherente con los presupuestos de su dispositivo base, contenido en el literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la interpretación que la SUNAT postula (fundamento de la causal por interpretación errónea) debe sustentarse en un fundamento jurídico, esto es, no debe ser antojadiza o arbitraria<sup>11</sup>. Sobre este extremo recurrido, se aprecia que la Sala Superior, en el considerando décimo quinto de la sentencia de vista, fundamenta su interpretación en una fuente del derecho tributario que señala la norma II del título preliminar del Código Tributario, considerado como doctrina. Veamos: **DECIMO QUINTO:** *[...] En la doctrina, Muñoz Salgado señala: "El servicio digital, una especie de producto digital objeto de las operaciones de comercio electrónico directo, conlleva implícita una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible cuya ejecución no está circunscrita a un lugar físico determinado y que, además, se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos. Se caracteriza por ser simultáneo, intangible e interactivo". Asimismo, en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, se mencionó lo siguiente: "Que según la Ley del Impuesto a la Renta los servicios digitales que generan renta de fuente peruana implican una prestación de hacer a través del Internet o de cualquier otra red, siempre que sean utilizados económicamente, usados o consumidos en el país y, conforme con las normas reglamentarias, que se pongan a disposición del usuario mediante acceso en línea, lo que se caracteriza por ser esencialmente automático al requerir una mínima intervención humana, y que no sean viables en ausencia de la tecnología de la información. Sin embargo, a nivel reglamentario no se ha aclarado, en el entorno de un negocio electrónico, cuándo un servicio se pone a disposición del usuario mediante accesos en línea, qué significa que el servicio digital sea automático o qué implica que no es viable en ausencia de dicha tecnología, entre otros aspectos, lo que lleva a interpretaciones erróneas en cuanto a la calificación del servicio como digital. Asimismo, en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la citada Ley, se incluye ilegalmente como servicio digital al servicio de consultoría por correo electrónico, aunque no se cumpla con el requisito de que sea puesto a disposición del usuario mediante un acceso en línea, en forma automática, lo que propicia la imposición según el medio de comunicación utilizado más que por la naturaleza del servicio prestado".* [Énfasis agregado] **5.18** Esta Sala Suprema casa la sentencia de vista considerando que el recurso de casación tiene como fin la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto, tal como señala el artículo 384 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria. Y en el caso concreto se ha podido determinar que la Sala Superior no ha efectuado una adecuada aplicación normativa de los supuestos de asistencia técnica regulados en el literal c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, también se ha advertido que la posición que postula la SUNAT sobre el sentido de que los servicios prestados constituyen servicios digitales solo con base en el numeral 7 del literal b) del artículo



4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta carece de fundamento de derecho; en consecuencia, no se sostienen las denuncias sobre la interpretación errónea del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, contravención del artículo 74 de la Constitución Política del Estado y la norma IV del título preliminar del Código Tributario, inaplicación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario y apartamiento inmotivado del criterio vinculante contenido en la Casación N° 4392-2013-Lima, toda vez que las mencionadas se encuentran vinculadas a determinar si los servicios recibidos de entidades no domiciliadas corresponden a asistencia técnica o servicios digitales. **5.19** No obstante ello, se debe tener presente que aun cuando las prestaciones no podrían constituir asistencia técnica o servicios digitales, dichas actividades sí deben estar gravadas con el impuesto a la renta, conforme al literal e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que también se consideran como rentas de fuente peruana las originadas por actividades empresariales o de cualquier índole. Veamos: *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: [...] e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.* [Énfasis agregado] **5.20** Dentro de este marco normativo propuesto, la evaluación de los actuados y presupuestos, debe efectuarse en instancia administrativa toda vez que dada la multiplicidad y complejidad de los servicios que han sido prestados, es posible la concurrencia de servicios de distinta naturaleza que deben ser discriminados para que se les otorgue el tratamiento individualizado que corresponda, considerando además los contratos, los documentos y los actuados que determinen la real naturaleza de los servicios prestados y su respectiva calificación. De ese modo, se debe casar la sentencia de vista que confirma la sentencia apelada, que declaró infundada la demanda, y, actuando en sede de instancia, revocarla y declarar fundada la demanda y, por ende, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019 en cuanto revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140011265, del treinta y uno de marzo de dos mil catorce, en lo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0039202 a N° 012-003-0039209 y N° 012-003-0039211 a N° 012-003-0039213, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022566 a N° 012-002-0022575, a fin de que el Tribunal Fiscal emita nuevo pronunciamiento confirmando Resolución de Intendencia en el extremo impugnado. **SEXO. Interpretación errónea del artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta** **6.1** Este extremo recurrido está vinculado al reparo a los servicios prestados a la empresa codemandada por su proveedora EYGS LLP, referidos a la transmisión de información sobre finanzas, contabilidad, gestión de riesgos y recursos humanos, que fueron calificados por la administración tributaria como regalías y que, sin embargo, el Tribunal Fiscal y las instancias judiciales estiman que son asistencia técnica. El tema en controversia es si el concepto de regalías contenido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, para su calificación, admite que el *know how* pueda implicar prestación de servicios también o solo se configura en caso que el cedente no ejecute labores, lo que a consideración de la SUNAT es una interpretación restrictiva. **6.2** Ahora bien, la Corte Suprema ha desarrollado, respecto a la causal por interpretación errónea, en diversos pronunciamientos, lo siguiente: *Habrà interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla.*<sup>12</sup> *La interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.*<sup>13</sup> **6.3** De esa forma, se incurre en interpretación errónea cuando el juez aplica una norma válida y que es correcta para resolver la controversia, pero le otorga a la norma un contenido o sentido errado, como consecuencia de no tener presentes los principios de la interpretación de las normas. **6.4** Ahora bien, determinados el contenido y alcance de la causal postulada, es pertinente detallar el marco normativo aplicable al presente caso, ello con el fin de analizar los argumentos postulados por la recurrente en su recurso de casación. Así, se tiene: a) El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, sobre la regalía indica: **Artículo 27.- Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos,**

*planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.* **6.5** En ese sentido, el artículo 27 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta conceptualiza a la regalía como uso o cesión de uso de derechos o de propiedad intelectual, esto es, implica una obligación de dar, de acuerdo a lo que señala el artículo 1332 del Código Civil. En relación con eso, el texto del dispositivo legal no señala una obligación de hacer, como sustenta la recurrente en este extremo. Sobre este punto, la Sala Superior de manera adecuada ha citado fuente doctrinaria, en el considerando décimo noveno de su sentencia de vista, para justificar su análisis: **DÉCIMO NOVENO:** *[...] Al respecto, en la doctrina, Massaguer define al contrato de Know How como "Aquel negocio jurídico celebrado entre personas físicas o jurídicas, en virtud del cual una de ellas (el licenciente), titular de Know How (licenciado), autoriza a su contraparte a explotarlo durante un tiempo determinado y, con este fin, se obliga a ponerlo en su efectivo conocimiento y, en virtud del cual el licenciatario o receptor se obliga, por su lado, a satisfacer un precio cierto en dinero o especie, fijada normalmente en forma de suma de dinero calculada en función del volumen de fabricación o ventas en producto o servicios realizados con el empleo del know how licenciado". Asimismo, Giuseppe Corasaniti, indica que mediante el contrato de transferencia de Know-how, una parte contratante se obliga a impartir a la otra los conocimientos específicos y las experiencias que continúan secretos para el público, con el fin de poder disfrutar de los mismos por su propia cuenta. En este sentido, no debe requerirse al concedente el desembolso de un papel activo en la aplicación de las fórmulas concedidas ni en la garantía del respectivo resultado.* [...] **6.6** De ahí que la Sala Superior haya determinado en su vigésimo segundo considerando que, si bien hubo una transferencia de conocimientos, estos se efectuaron mediante prestación de servicios con la activa participación del prestador de servicios. Así, se aprecia: *Por consiguiente, del análisis conjunto del contrato y de la documentación señalada en el párrafo anterior, se observa que, si bien hubo transferencia de conocimientos, estos, se realizaron a través de múltiples prestaciones de servicios, en los cuales se asesoró e instruyó a la empresa recurrente y, no de forma inmediata. Aunado, a ello, se desprende, que el prestador de servicios tuvo una participación activa de forma periódica, lo que no condice con la naturaleza de renta pasiva de la regalía. Por tanto, tales hechos evidencian que no son características del know how, como contrariamente señala la Administración. Por el contrario, se aprecia que dicha prestación de servicio prestado por el proveedor no domiciliado EYGS, calificaría como asistencia técnica, pues esta referido a la transmisión de conocimientos, por parte de este y que, para la empresa recurrente, tiene relación con su proceso productivo y resulta necesario para el desarrollo de la actividad de la usuaria destinada a generar ingresos.* **6.7** Sin embargo, la SUNAT postula que el monto pagado a EYGS LLP no calificaría como regalía, pues el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la regalía debe ser interpretada de manera amplia para que dicho concepto comprenda también a las prestaciones de servicios. Sobre ello se debe señalar que la interpretación que postula la SUNAT no tiene fundamento en derecho, porque se sustenta solo en una posición subjetiva de parte y no en fuente de derecho —sea la ley, la jurisprudencia o la doctrina—, tal como lo justifica la Sala Superior, cuya interpretación este supremo colegiado, además, comparte, al constituir la regalía una obligación de dar (de uso o cesión de uso de bienes inmateriales) y no una obligación de hacer, ello como resultado de una interpretación teleológica y sistemática adecuada al texto del dispositivo legal analizado. En consecuencia, esta causal deviene **infundada**. **III. DECISIÓN:** Por tales consideraciones, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la demandante **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria** mediante escrito del veintiuno de abril del dos mil veintitrés (fojas doce mil trescientos setenta y siete a doce mil trescientos noventa y ocho). En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, del catorce de marzo de dos mil veintitrés

(fojas doce mil trescientos cuarenta y tres a doce mil trescientos sesenta y ocho), expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima; y, **actuando en sede de instancia, REVOCARON** la sentencia apelada emitida mediante la resolución número diecisiete, del veintiocho de noviembre de dos mil veintidós (fojas doce mil ciento sesenta y uno a doce mil ciento noventa y uno), emitida por el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la referida corte, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON fundada la demanda** solo en el extremo de los reparos por los servicios digitales; en consecuencia, **DECLARARON NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10677-4-2019, en cuanto revocó la Resolución de Intendencia N° 0150140011265 y las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0039202 a N° 012-003-0039209 y N° 012-003-0039211 a N° 012-003-0039213, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0022566 a N° 012-002-0022575, solo en el extremo del referido reparo, a fin de que el colegiado administrativo emita pronunciamiento en atención a los fundamentos expuestos y confirme el extremo referido a las regalías. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra la empresa Paredes, Burga & Asociados S. Civil de R. L. y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como **ponente** el señor Juez Supremo Pereira Alagón. SS. YAYA ZUMAETA, BURNEO BERMEJO, ARAUJO SÁNCHEZ, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR

<sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación contraria.  
<sup>2</sup> Se transcriben las reseñas elaboradas en su oportunidad.  
<sup>3</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.  
<sup>4</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición, Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.  
<sup>5</sup> ZAVALA RODRÍGUEZ, Roger E. (2014). La motivación de las resoluciones judiciales como argumentación jurídica. Lima, Editora y Librería Jurídica Grilley; pp. 207-208.  
<sup>6</sup> SENIT NARANJO, María (2017). Auditoría financiera. Bogotá, Fundación Universitaria del Área Andina; p. 9. <https://digitk.areandina.edu.co/bitstream/handle/areandina/1261/Auditoria%20Financiera.pdf?sequence=1&isAllowed=y>  
<sup>7</sup> STEELE, Fritz (1975). Consulting for organizational change. Amherst, University of Massachusetts Press.  
<sup>8</sup> Dicho dispositivo indica que este servicio debe ser prestado a través de internet o cualquier adaptación o aplicación de 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 o se consuma en el país.  
<sup>9</sup> VILLASANTE CUMPA, Carla (2017). "Los servicios digitales en el Perú y su implicancia en la Tributación Nacional". En Revista de Asesoría Empresarial, año XVIII; pp. 2-3. <https://www.yumpu.com/es/document/read/59041442/revista-mensual-final>  
<sup>10</sup> Ibidem, p. 5.  
<sup>11</sup> Casación N° 1354-2000-La Libertad, publicada en el diario oficial El Peruano el veintiocho de febrero del dos mil.  
<sup>12</sup> Casación N° 8689-2016-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el primero de abril de dos mil diecinueve.  
<sup>13</sup> Casación N° 13667-2015-Lima, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente con fecha trece de julio de dos mil diecisiete.

C-2251198-54

### CASACIÓN N° 23406-2023 LIMA

**TEMA:** INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

**SUMILLA:** Respecto a la interpretación de las normas tributarias, se debe observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, por las cuales es posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica. En el caso, de la interpretación sistemática del inciso e) del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y del inciso 3 del artículo 60-A del reglamento de la referida ley, esta Sala Suprema concluye que el préstamo recibido por el recurrente cumple con el requisito para el sustento del incremento patrimonial en la medida que fue recibido utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 28194 - Ley de Bancarización. De otro lado, este Tribunal Supremo concluye que la sentencia de vista aplica de forma indebida el numeral 5 del artículo

60-A del Reglamento del Impuesto a la Renta, toda vez que el incremento patrimonial que la administración solicitó justificar en este caso no fue una adquisición, inversión, consumo o gasto, sino un depósito bancario. En efecto, la legalización del contrato de mutuo exigida por la administración tributaria no es una condición para sustentar el incremento patrimonial del recurrente, en tanto, de la interpretación literal del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible concluir que la fecha cierta del contrato de mutuo sea aplicable o exigible para el mutuuario a fin de sustentar un incremento patrimonial.

**PALABRAS CLAVE:** incremento patrimonial no justificado, depósitos en el sistema financiero nacional, impuesto a la renta, fecha cierta

Lima, veintitrés de octubre de dos mil veintitrés.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA: VISTA:** La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, el demandante **Osterlin Luis Dyer Ampudia**, mediante escrito del quince de junio de dos mil veintitrés (folios 484-501 del expediente judicial electrónico<sup>1</sup>), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número dieciocho, del treinta y uno de mayo de dos mil veintitrés (folios 463-475), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que confirmó la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número trece, del once de abril de dos mil veintitrés (366-385), que declaró infundada la demanda. **Antecedentes Demanda** Mediante escrito del cuatro de setiembre de dos mil diecinueve (folios 204-223), el demandante, **Osterlin Luis Dyer Ampudia**, interpuso demanda contencioso administrativa. Señaló las siguientes pretensiones: **Pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04900-3-20191, del 28 de mayo del 2019, en el extremo que confirma la presunción de incremento patrimonial no justificado por "Depósitos en el Sistema Financiero Nacional no sustentados" por un monto de S/ 696,000.00 (seiscientos noventa y seis mil soles con cero céntimos). **Primera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 0260140155850, así como de la Resolución de Determinación N° 024-003-0362956, emitida por el impuesto a la renta del ejercicio 2014; y de la Resolución de Multa N° 024-002-0259735, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **Segunda pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se reconozca la operación de préstamo por parte de la empresa World Steel a favor de Osterlin Luis Dyer Ampudia por US\$ 250,000.00 (doscientos cincuenta mil dólares con cero centavos) y, por ende, justificado el supuesto incremento patrimonial. **Tercera pretensión accesoria a la pretensión principal:** Se ordene la devolución de los pagos efectuados a consecuencia de los reparos por incremento patrimonial no justificado realizados por la SUNAT vinculados al impuesto a la renta del ejercicio 2014 que constituyan pagos indebidos y/o en exceso. Señala los siguientes argumentos: **a)** El término "ingresos" al que alude el inciso e) del artículo 52 la Ley del Impuesto a la Renta en el marco de un préstamo solo puede referirse a los intereses ganados por el mutuante, mas no al capital otorgado en préstamo, debido a que la operación no le genera ingreso alguno al mutuuario, sino por el contrario un pasivo. **b)** Asimismo, refiere que el préstamo recibido cumple con el requisito para el sustento del incremento patrimonial en la medida que fue recibido utilizando medios de pago. Agrega que la legalización del contrato de mutuo es una condición para sustentar el incremento patrimonial no justificado exclusivamente para el caso de los intereses. **c)** Asimismo, señala que no resulta posible que se pretenda aplicar el numeral 5 del artículo 60-A del Reglamento del Impuesto a la Renta, toda vez que el incremento patrimonial que la administración solicitó justificar no fue alguna adquisición, inversión, consumo o gasto, sino un depósito bancario. **d)** Por otro lado, señala que la administración tributaria ha vulnerado el principio de presunción de veracidad en la medida que debió considerar la documentación presentada como verdadera, salvo prueba en contrario. Finalmente, refiere que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04900-3-2019 es nula debido a que el Tribunal Fiscal no ha manifestado de manera integral las razones jurídicas de su decisión, con lo cual ha contravenido el principio de debida