

**INFORME N.º 002-2019-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una empresa no domiciliada, a la que no le resulta aplicable ningún convenio bilateral o multilateral para evitar la doble imposición, que presta el servicio de acceso a base de datos<sup>(1)</sup> de jurisprudencia nacional y extranjera, a través de internet, a favor de un sujeto domiciliado en el país receptor de rentas de tercera categoría, quien accede efectivamente a dicho servicio en el territorio nacional para el desarrollo de sus actividades económicas.

Al respecto, se consulta si la prestación del servicio y la renta generada por dicho servicio están gravadas con el impuesto general a las ventas (IGV) y el impuesto a la renta, respectivamente.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento”).

**ANÁLISIS:**

1. Esta Administración Tributaria ha señalado<sup>(2)</sup> que el comercio electrónico puede ser definido como el medio de distribución de productos, servicios e información mediante redes electrónicas; siendo que puede clasificarse en directo o indirecto.

En cuanto al comercio electrónico indirecto se ha indicado que consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente

---

<sup>1</sup> Se entiende como “base de datos” a un conjunto de archivos interrelacionados que es creado y manejado por un “sistema de gestión o de administración de base de datos”, el cual es un software que controla la organización, almacenamiento, recuperación, seguridad e integridad de los datos en una base de datos, que acepta pedidos desde un programa de aplicación y le ordena al sistema operativo transferir los datos apropiados.

En: FREEDMAN, Alan. Diccionario de Computación Bilingüe. Tomo I. Editorial McGraw-Hill, 1993, Madrid - España; páginas 193 y 195.

<sup>2</sup> En el Informe N.º 124-2012-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i124-2012.pdf>).

usando canales convencionales de distribución (por ejemplo, envío postal o servicios de mensajería) y en cuanto al comercio electrónico directo se ha indicado que es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen “on-line” (como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información).

Ahora bien, toda vez que en este caso se consulta por una operación en la que un sujeto domiciliado en el país accedería a la información plasmada en una base de datos digital de la jurisprudencia nacional y extranjera a través de un medio electrónico (internet) y siendo que dicha información sería proporcionada por un sujeto no domiciliado, estaríamos ante un supuesto de comercio electrónico directo, por cuanto el no domiciliado está prestando servicios de información on-line.

2. Con relación a si la referida operación de comercio electrónico directo se encuentra gravada con el IGV, se debe tener en cuenta lo siguiente:

El inciso b) del artículo 1° de la Ley del IGV señala que este impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

Al respecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada Ley indica que se entiende por servicios, entre otros, toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles y el arrendamiento financiero.

Añade la referida norma que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato<sup>(3)</sup>.

Por su parte, el inciso b) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV establece que, entre otras, las personas naturales y personas jurídicas que desarrollen actividad empresarial y que presten en el país servicios afectos tienen la calidad de contribuyentes, en tanto el inciso c) del mismo numeral establece que tienen tal condición las que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Asimismo, el numeral 9.2 del citado artículo 9° de la Ley del IGV dispone que tratándose de, entre otros, personas naturales y personas jurídicas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando realicen de manera habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV (incluida la utilización de servicios en el país).

---

<sup>3</sup> De acuerdo con lo establecido en el inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, no se consideran utilizados en el país aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior. Agrega que para efecto de la utilización de servicios en el país, se considera que el establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país es un sujeto no domiciliado.

Al respecto, el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV establece en su tercer párrafo que, tratándose de servicios siempre se consideran habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, y el inciso d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N.° 130-2005-EF<sup>(4)</sup> ha precisado que la referencia que dicho numeral hace al término “servicios”, comprende tanto a la prestación como a la utilización de servicios.

Como se puede apreciar, para determinar si se está ante una utilización de servicios gravada con el IGV, debe observarse que el sujeto que presta el mismo sea un no domiciliado en el país, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución y que dicho servicio sea consumido o empleado en territorio nacional y en tal caso tendrá la calidad de contribuyente quien lo utilice, siempre que realice actividad empresarial o de no hacerlo, el referido servicio sea similar a uno de carácter comercial.

Ahora bien, en el presente caso, puede afirmarse que el servicio prestado por el no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, pues el uso inmediato o el primer acto de disposición de tal servicio y aprovechamiento del mismo (vale decir el beneficio proporcionado al usuario) se produce por cuanto accede inmediatamente y en el territorio nacional a la información proporcionada por el no domiciliado respecto a la jurisprudencia nacional y/o extranjera a través de la internet<sup>(5)</sup>.

En consecuencia, el servicio oneroso de acceso a bases de datos en el territorio nacional a través de internet de jurisprudencia nacional y extranjera prestado a un sujeto domiciliado en el país perceptor de rentas de tercera categoría por una empresa no domiciliada califica como una operación de utilización de servicios afecta al IGV, teniendo la calidad de contribuyente el sujeto domiciliado que es quien utiliza dicho servicio<sup>(6)</sup>.

3. En cuanto a si la renta por el servicio analizado se encuentra gravada con el impuesto a la renta, cabe indicar que el segundo párrafo del artículo 6° de la LIR dispone que 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.

Por su parte, el inciso i) de su artículo 9° considera rentas de fuente peruana a 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.

---

<sup>4</sup> Que modifica el Reglamento de la Ley del IGV, publicado el 7.10.2005.

<sup>5</sup> Lo cual debe verificarse en las condiciones contractuales que hubieran acordado las partes tal como se ha indicado en el Informe N.° 228-2004-SUNAT/2B0000. Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2282004.htm>).

<sup>6</sup> Ya que en el supuesto planteado el domiciliado accede efectivamente a dicho servicio en el territorio nacional para el desarrollo de sus actividades económicas.

Al respecto, el inciso b) del primer párrafo del artículo 4°-A del Reglamento dispone que 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.

Seguidamente, la citada norma establece una lista no taxativa de lo que considera como servicios digitales.

Además, el numeral 1 del tercer párrafo del artículo en mención dispone que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando, entre otros supuestos, sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del artículo 18° de la Ley de una persona jurídica inafecta al impuesto<sup>(7)</sup>, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Agrega dicho numeral que se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

Como fluye de las normas citadas, los sujetos no domiciliados en el país se encuentran gravados con el impuesto a la renta únicamente por sus rentas de fuente peruana, siendo la prestación de servicios digitales una de las operaciones por las que se puede generar dichas rentas.

Al respecto, para que una operación sea calificada como servicio digital, en general, debe cumplir con las características que establece el Reglamento; y para que la renta que genere sea de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta, dicho servicio debe utilizarse económicamente, usarse o consumirse en el país.

Sobre las características del servicio digital, esta Administración Tributaria ha señalado<sup>(8)</sup> que:

---

<sup>7</sup> Que dispone que no son sujetos pasivos del impuesto las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

<sup>8</sup> En los Informes N.ºs 018-2008-SUNAT/2B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm>) y 124-2012-SUNAT/4B0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i124-2012.pdf>).

- a) Se trata de un servicio, esto es, la realización de una prestación de una persona para otra.
- b) Debe prestarse 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.
- c) Se presta mediante accesos en línea (a través de conexión a internet u otra red o sistema); es decir, es determinante para calificar un servicio como digital el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, ya sea, mediante un procesamiento inmediato o “en batch”<sup>(9)</sup>.
- d) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- e) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Ahora bien, la normativa del impuesto a la renta ha desarrollado para efectos de dicho impuesto lo que debe entenderse por concepto de utilización económica, uso o consumo en el país del servicio digital, siendo uno de los supuestos el caso en que dicho servicio sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un sujeto domiciliado perceptor de rentas de tercera categoría con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

En ese sentido, siendo que el servicio materia de la consulta cumple con las características señaladas por el Reglamento para ser considerado como un servicio digital; y es prestado para el desarrollo de las actividades económicas de un sujeto domiciliado en el país perceptor de rentas de tercera categoría; la renta generada por la prestación de dicho servicio se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

En consecuencia, en el supuesto de una empresa no domiciliada, a la que no le resulta aplicable ningún convenio bilateral o multilateral para evitar la doble imposición, que presta el servicio de acceso a base de datos de jurisprudencia nacional y extranjera, a través de internet, a favor de un sujeto domiciliado en el país perceptor de rentas de tercera categoría, quien accede efectivamente a dicho servicio en el territorio nacional para el desarrollo de sus actividades económicas; la renta así generada se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

---

<sup>9</sup> El término “batch processing” significa “procesamiento por lotes o por tandas. El procesamiento de un grupo de transacciones de una sola vez. Las transacciones se reúnen y se procesan frente a los archivos maestros (...) al final del día o en algún otro periodo de tiempo”.

En: FREEDMAN, Alan. Diccionario de Computación Bilingüe. Tomo I. Editorial McGraw-Hill, 1994, Madrid - España; páginas 57 y 58.

## **CONCLUSIONES:**

En el supuesto de una empresa no domiciliada, a la que no le resulta aplicable ningún convenio bilateral o multilateral para evitar la doble imposición, que presta el servicio de acceso a base de datos de jurisprudencia nacional y extranjera, a través de internet, a favor de un sujeto domiciliado en el país receptor de rentas de tercera categoría, quien accede efectivamente a dicho servicio en el territorio nacional para el desarrollo de sus actividades económicas:

1. Califica como una operación de utilización de servicios afecta al IGV, teniendo la calidad de contribuyente el sujeto domiciliado que es quien utiliza dicho servicio.
2. La renta así generada se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

Lima, 15 de enero de 2019

Original firmado por

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

Intendente Nacional

**Intendencia Nacional Jurídico Tributario**

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS.**

czh/rap

CT0521-2018

CT0522-2018

IGV – Utilización de servicios: Comercio electrónico

IMPUESTO A LA RENTA – Servicio digital