

## INFORME N.º 000044-2022-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 14 de junio de 2022

### **MATERIA:**

Se consulta a qué categoría de renta corresponden los ingresos que generan las personas naturales domiciliadas en el Perú por el desarrollo de actividades en su calidad de “influencers” por las cuales obtienen pagos efectuados por:

1. Los anunciantes, ya sea en dinero o en especie, por mostrar y/o promocionar los bienes y/o servicios materia de auspicio en los canales, historias o contenido audiovisual que estos (los influencers) producen y difunden en sus redes sociales.
2. Las plataformas digitales en las que tales sujetos operan, por introducir publicidad en los videos o contenidos digitales que estos producen y difunden en dichas redes.
3. Sus seguidores en redes sociales, por obtener accesos de manera anticipada a ciertos contenidos o foros especializados en las citadas redes de los influencers.
4. Monetizar el canal o plataforma digital en la que los mencionados sujetos interactúan con sus seguidores, autorizando a dicha plataforma a colocar publicidad en sus contenidos, siendo que esta les exige a los influencers una cantidad mínima de suscripciones y/o visualizaciones del citado contenido, emitiéndoles un cheque por concepto de ganancias únicamente cuando la suma resulte mayor a un determinado monto.

### **BASE LEGAL:**

- 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, LIR).



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

## ANÁLISIS:

1. El inciso a) del artículo 1 de la LIR, establece que el impuesto a la renta grava 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, en tanto el artículo 3 de la misma ley señala que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

Por otro lado, el artículo 22 de la LIR dispone que, para efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se clasifican en las siguientes categorías: a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría, c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley, d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente, y, e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

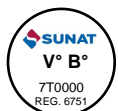
Así, de acuerdo con el inciso a) del artículo 28 de la misma norma, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Además, el último párrafo de dicho artículo dispone que en los casos que las actividades incluidas en esta ley en la cuarta categoría<sup>(1)</sup> se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en el citado artículo.

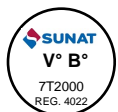
Al respecto, García Mullín<sup>(2)</sup> señala que *“la cuantificación de la renta global supone la suma de las rentas obtenidas de distintos orígenes. En su clasificación más sintética, esos orígenes pueden reducirse a trabajo, capital y combinación de ambos; en forma más desagregada, se podría distinguir, en trabajo, según que fuera o no en relación de dependencia y, en los capitales, según fueran inmuebles o muebles, corporales o incorporales, etc.*

<sup>1</sup> El artículo 33 de la LIR establece que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por: a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría y b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

<sup>2</sup> GARCÍA MULLÍN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978, página 76.



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

En cuanto a la naturaleza de las rentas de tercera categoría (rentas de empresas) dicho autor indica que estas *“tienen como característica especial la de derivar de una combinación de esos dos factores productivos, por cuanto la aplicación del capital al trabajo humano y, viceversa, tiene la virtud de producir utilidades distintas (y posiblemente superiores) a las que fluyen de cada uno de esos factores, toda vez que, en general, la combinación de factores productivos, orientada por el fin de lucro, se refleja en el concepto de empresa”*<sup>(3)</sup>.

Asimismo, respecto al factor trabajo, el referido especialista indica que *“el trabajo humano se caracteriza por la aplicación de facultades físicas o mentales a una actividad”* y precisa que *“por un lado, puede identificarse el trabajo realizado por cuenta ajena, es decir, cuando la persona arrienda su fuerza de trabajo a otro, normalmente un empresario, que es quien combina ese factor productivo con el capital”* y que *“este tipo de rentas del trabajo por cuenta ajena: son prácticamente las únicas que pueden considerarse rentas puras del trabajo, por cuanto en su generación no interviene el capital”*; además, de otro lado, alude a las rentas derivadas del trabajo por cuenta propia precisando que *“este tipo de rentas supone normalmente la aplicación de cierto capital, de modo que estrictamente dejan de ser puras rentas de trabajo”*. Advierte que *“estas circunstancias dificultan diferenciar nítidamente cuando se está en presencia del trabajo independiente y cuando ante rentas empresariales”*; no obstante, indica que *“(…), la categorización se hace en función del factor productivo “predominante”, es decir, el de mayor influencia en el resultado final. Por ende, se clasificarán como rentas derivadas del trabajo independiente aquéllas que, si bien suponen aún capital, éste se utiliza solamente en la medida necesaria para posibilitar el trabajo”*<sup>(4)</sup>.

De otro lado, la RAE define al capital desde el punto de vista económico como el conjunto de activos y bienes económicos destinados a producir mayor riqueza<sup>(5)</sup>. Por su parte, Picón Gonzales señala que *“se entiende por capital a todos los bienes o derechos que son propiedad de la empresa o son utilizados por ésta”*. Agrega, el citado autor, que *“existen bienes o derechos que no siendo propiedad de la empresa, son usados por ella para la generación de rentas, siendo que esta situación también califica como fuente”*<sup>(6)</sup>.

Como puede observarse, también califica como fuente durable (capital) aquellos bienes corporales o incorporeales que no siendo de propiedad de un determinado sujeto, son afectadas por este para la generación de rentas gravadas.

<sup>3</sup> Op cit, página 113.

<sup>4</sup> Op cit, páginas 82 y 84.

<sup>5</sup> Diccionario de la Real Academia Española – RAE, disponible en: <http://dle.rae.es>.

<sup>6</sup> PICÓN GONZALES, Jorge Luis, ¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión la fiscalización de los gastos, Revista Derecho y Sociedad, pág. 290-291. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17382/17665>.



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

2. Por su parte, en lo que concierne al sujeto generador de las rentas materia de los supuestos de las consultas, se debe precisar que, el vocablo “Influencer” es definido por el observatorio de palabras de la RAE<sup>(7)</sup> como “*un anglicismo usado en referencia a una persona con capacidad para influir sobre otras, principalmente a través de las redes sociales*”, en tanto la Guía de Publicidad para Influencers del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – INDECOPI<sup>(8)</sup>, conceptualiza al “Influencer”, como la persona que cuenta con cierta credibilidad sobre un tema determinado y que, dada su capacidad de convencimiento o llegada a sus seguidores, sin tener en consideración necesariamente el número de estos, puede convertirse en un componente determinante en las decisiones que los consumidores realizan en el mercado.

De otro lado, según la RAE, se entiende por “red social” a aquella plataforma digital de comunicación global que pone en contacto a gran número de usuarios<sup>(5)</sup>. Asimismo, la Guía de Publicidad para Influencers, antes referida, cita la definición de proveedores de redes sociales online que realiza la Comisión Europea, según la cual, constituyen plataformas que habilitan e incentivan el intercambio del contenido generado por sus usuarios u otros contenidos, entre individuos a través de una interacción social. A cambio de estos servicios, en su mayoría gratuitos, dichas plataformas recolectan, procesan y tienen acceso a información sobre sus usuarios: perfiles sociodemográficos, intereses y preferencias, siendo que, los proveedores de redes sociales online utilizan esa información para crear y ofrecer publicidad pagada y otros servicios que dependen de opciones de segmentación personalizada<sup>(9)</sup>.

Ahora bien, la actividad de un “influencer” involucra la creación, edición, producción y difusión de contenidos en las redes sociales con la finalidad de intervenir en el mercado de consumo para lo cual se requiere de una serie de



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

<sup>7</sup> Disponible en: <https://www.rae.es/observatorio-de-palabras/influencer>.

<sup>8</sup> Disponible en: <https://www.indecopi.gob.pe/documents/1902049/3749438/Gu%C3%ADa+de+Publicidad+para+Influencers+VF+13.11.19.pdf/66da0113-9071-36a8-da91-a81d123c6a42>.

<sup>9</sup> En el referido documento (Página 9), el INDECOPI enumera algunos proveedores de redes sociales tales como:

- Facebook:** Dentro de los formatos de anuncio que ofrece Facebook se encuentran las (i) fotos, formatos que incluyen imágenes y textos; (ii) videos, de larga o corta duración que contienen imágenes, sonido y movimiento; (iii) historias, imágenes o videos de corta duración que se visualizan en pantalla completa; (iv) messenger, anuncios en la pestaña “chats”, entre otros.
- YouTube:** Los formatos anuncios son los videos TrueView que ofrecen a los usuarios de la plataforma elegir qué anuncios de video desean mirar y en qué momento. Existen dos tipos de formato: (i) anuncios In-Stream que se colocan durante, antes o después de los videos de Youtube; y (ii) anuncios video discovery que aparecen en los lugares en que los usuarios descubren contenido.
- Instagram:** Fue adquirido por Facebook en el año 2010; de modo que, para contratar publicidad en Instagram se tiene que ingresar a través de la plataforma de publicidad de Facebook. Instagram brinda los siguientes formatos de anuncio: (i) fotos; (ii) video de hasta 60 segundos de duración; (iii) Instagram Stories, que son videos o imágenes en pantalla completa. Además, esta plataforma permite a las marcas etiquetar sus productos en sus propias publicaciones, haciendo posible comprar en el sitio web de los anunciantes, pues al dar click en estas etiquetas se redirige al usuario a la página de la descripción del producto donde habrá un enlace al sitio web de la marca para adquirir el producto.
- LinkedIn:** A través de esta plataforma enfocada en el sector corporativo se puede promocionar y anunciar la marca de algún anunciante, segmentando a los usuarios por cargo, sector, función, entre otros. La publicidad se da por los siguientes formatos dispuestos por la red social: (i) sponsored content; (ii) sponsored InMail; y (iii) Text Ads, entre otros.

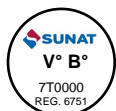


medios para su materialización, como son las facultades del propio influencer, así como medios técnicos y materiales tales como: smartphones, ordenadores, webcams, software de edición de vídeos y fotografías, micrófonos, cámaras y demás equipos técnicos, así como la misma plataforma en que difunden los contenidos, aun cuando la misma no sea de su propiedad, factores que se organizan con la finalidad de obtener ganancias de manera sistemática, lo que evidencia la confluencia del capital y trabajo, denotando un ánimo empresarial<sup>(10)</sup>.

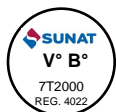
En efecto, las actividades de los influencers comprenden actividades publicitarias<sup>(11)</sup> cuyo desarrollo genera ingresos que constituyen, para fines de la LIR, rentas de tercera categoría por servicios comerciales o de índole similar.

Cabe considerar que las normas del impuesto a la renta han establecido expresamente que si la obtención de una determinada renta que califique, para efectos de la LIR, como cuarta categoría se complementa con aquellas provenientes de actividades empresariales, la totalidad de los ingresos obtenidos se encuentran afectos al citado impuesto como rentas de tercera categoría.

En tal sentido, dado que los supuestos materia de consulta se refieren a aquellos ingresos que obtiene el sujeto generador de la renta en su calidad de "influencer" de los anunciantes<sup>(12)</sup>, sus seguidores y/o de las plataformas digitales en las que estos operan por mostrar y/o promocionar bienes y/o servicios materia de auspicio en los distintos formatos que ofrecen sus redes sociales (canales, historias, etc.), por obtener accesos de manera anticipada a ciertos contenidos o foros especializados, así como por autorizar, a una determinada plataforma, la inserción de anuncios publicitarios de terceros en los videos o contenidos digitales que estos (los influencers) producen y



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

- <sup>10</sup> Es decir, el fin de obtener utilidades. Se trata de utilidades distintas y posiblemente superiores a las que fluyen de cada uno de los otros factores (solo capital o solo trabajo).
- <sup>11</sup> De acuerdo con la Revisión 4 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas (Revisión adoptada en el país mediante la Resolución Jefatural N.º 024-2010-INEI, publicada el 29.1.2010), las actividades de publicidad (Clase 7310) comprenden el suministro de toda una gama de servicios de publicidad (mediante recursos propios o por subcontratación), incluidos servicios de asesoramiento, servicios creativos, producción de material publicitario y utilización de los medios de difusión, siendo que se incluyen dentro de esta clase las siguientes actividades:
- Creación y realización de campañas publicitarias: creación e inserción de anuncios en periódicos, revistas, programas de radio y de televisión, Internet y otros medios de difusión; creación y colocación de anuncios de publicidad al aire libre; por ejemplo, mediante carteles, tableros, boletines y carteleras, decoración de escaparates, diseño de salas de exhibición, colocación de anuncios en automóviles y autobuses, etcétera; representación de medios de difusión, a saber, venta de tiempo y espacio en diversos medios de difusión interesados en la obtención de anuncios; publicidad aérea; distribución y entrega de materiales o muestras de publicidad; alquiler de espacios de publicidad en vallas publicitarias, etcétera; y creación de puestos y otras estructuras y lugares de exhibición.
  - Realización de campañas de comercialización y otros servicios de publicidad dirigidos a atraer y retener clientes: promoción de productos; comercialización en el punto de venta; publicidad directa por correo; y consultoría de comercialización.
- <sup>12</sup> De acuerdo con el artículo 59 del Decreto Legislativo N.º 1044, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Represión de la Competencia Desleal, publicado el 26.6.2008, "anunciante" es toda persona, natural o jurídica, que desarrolla actos cuyo efecto o finalidad directa o indirecta sea concurrir en el mercado y que, por medio de la difusión de publicidad, se propone: i) ilustrar al público, entre otros, acerca de la naturaleza, características, propiedades o atributos de los bienes o servicios cuya producción, intermediación o prestación constituye el objeto de su actividad; o, ii) motivar transacciones para satisfacer sus intereses empresariales. Cabe mencionar, que según su artículo 2, esta ley se aplica a actos cuyo efecto o finalidad, de modo directo o indirecto, sea concurrir en el mercado, siendo que, se incluyen bajo la aplicación de esta ley los actos realizados a través de publicidad. En ningún caso es necesario determinar habitualidad en quien desarrolla dichos actos.



difunden en dichas redes, conforme a lo señalado previamente, tales ingresos califican, para efectos de la LIR, como rentas de tercera categoría<sup>(13)</sup>.

## CONCLUSIONES:

Califican como rentas de tercera categoría los ingresos que generan las personas naturales domiciliadas en el Perú por el desarrollo de actividades en su calidad de “influencers”, por las cuales obtienen pagos efectuados por:

1. Los anunciantes, ya sea en dinero o en especie, por mostrar y/o promocionar los bienes y/o servicios materia de auspicio en los canales, historias o contenido audiovisual que estos (los influencers) producen y difunden en sus redes sociales.
2. Las plataformas digitales en las que tales sujetos operan, por introducir publicidad en los videos o contenidos digitales que estos producen y difunden en dichas redes.
3. Sus seguidores en redes sociales, por obtener accesos de manera anticipada a ciertos contenidos o foros especializados en las citadas redes de los influencers.
4. Monetizar el canal o plataforma digital en la que los mencionados sujetos interactúan con sus seguidores, autorizando a dicha plataforma a colocar publicidad en sus contenidos, siendo que esta les exige a los influencers una cantidad mínima de suscripciones y/o visualizaciones del citado contenido, emitiéndoles un cheque por concepto de ganancias únicamente cuando la suma resulte mayor a un determinado monto.



FLAVIO ANTONY  
CASTILLO ROSALES  
INTENDENTE NACIONAL  
14/06/2022 18:38:29



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
14/06/2022 11:03:11

smr

CT00126-2022, CT00127-2022, CT00128-2022 y CT00129-2022

IMPUESTO A LA RENTA – Categoría de las rentas percibidas por sujetos domiciliados en su calidad de influencers.

<sup>13</sup> En la Resolución N.º 09934-5-2017, el Tribunal Fiscal se pronuncia en el mismo sentido en torno a un contribuyente titular de diversas páginas web, que en virtud de un contrato por el cual acepta que Google coloque publicidad y/o anuncios de terceros, así como consultas asociadas de Google en la página web de su propiedad, recibe un pago a su favor según el número de clics válidos en anuncios, impresiones válidas de anuncios, y/o cualquier otro evento realizado en relación a la publicación de anuncios en su página web, asumiendo el contribuyente un rol activo en el sentido que se compromete a su mantenimiento y funcionamiento, a subir contenidos y materiales, dentro de los parámetros permitidos, y a la implementación de las especificaciones de dicha empresa y del cumplimiento de los términos del contrato. El Tribunal consideró que “*dado que el servicio que efectúa el contribuyente de sus páginas web a favor de Google, a fin de que este pueda colocar publicidad y/o contenidos propios o de terceros (anuncios), requiere que aquel intervenga permanentemente para lograr el mantenimiento, funcionamiento y actualización de su contenido, que la página se encuentre activa y actualizada, esto es, subir contenidos y materiales, e implementar las especificaciones de la empresa, siendo evidente que su mantenimiento y funcionamiento requiere una estructura y organización de trabajo, todo ello con el objeto de lograr mantener y/o incrementar el número de clics que le permitirán mantener la fuente generadora de renta, existe una utilización conjunta de capital y trabajo (para el mantenimiento e implementación de sus páginas web), por lo que corresponde que las rentas generadas por tal actividad sean consideradas como de tercera categoría*”.

