

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

La tributación de la economía digital en el Perú.

Trabajo académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho  
Tributario

Autor:

María del Carmen Mendoza Delgado

Asesor:

Stephanie Alexa Adriazola Burga

Lima, 2022

## **Resumen**

En la actualidad, los nuevos modelos de negocios basados en la tecnología digital han puesto en evidencia una necesidad de repensar el orden fiscal interno e internacional, con el fin de poder gravar esta fuente de riqueza.

La economía digital ha resaltado el problema vinculado al desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación o de nula tributación, derivado de la facilidad que tienen estos nuevos modelos de negocio para escoger cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones, puesto que no requieren necesariamente de una presencia física en determinado territorio.

Es por este motivo que, actualmente se discute si los criterios de sujeción tradicionales —fuente y residencia— son suficientes o si es necesario discutir un nuevo nexo para la economía digital.

En el presente trabajo de investigación, se analiza el contexto actual de la tributación de los nuevos modelos de negocio en el marco de la economía digital no domiciliadas. Con un acercamiento histórico de qué se debe entender por economía digital y los desafíos para la tributación derivados de esta. Se aborda, a su vez, las propuestas y los esquemas desarrollados por la OCDE en el Informe Final de la Acción 1 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” -publicado en el marco del Plan BEPS- para resolver esta problemática. Finalmente, se analiza qué alternativa podría plantar Perú para replicar dichas propuestas, ya que a la fecha existe una ausencia de un marco legal que habilite la imposición directa a las ganancias de dichas rentas.

## Contenido

<b>I. Introducción.....</b>	<b>3</b>
<b>II. Economía Digital: Definición y características.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Economía digital .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Características de la economía digital y los modelos de negocio de la economía digital .....</b>	<b>8</b>
<b>III. Desafíos para la tributación derivados de la economía digital y soluciones plantadas en la Acción 1 del Plan BEPS.....</b>	<b>10</b>
<b>IV. La Economía Digital y su regulación en el Perú.....</b>	<b>14</b>
<b>1. Criterio de vinculación del Impuesto a la Renta .....</b>	<b>15</b>
<b>2. Servicios digitales y Establecimiento permanente en la LIR.....</b>	<b>17</b>
<b>V. Opción de adaptación para la tributación directa de la economía digital en Perú.....</b>	<b>23</b>
<b>VI. Conclusiones .....</b>	<b>26</b>
<b>VII. Bibliografía .....</b>	<b>27</b>

## I. Introducción

A lo largo de los últimos años, las tecnologías digitales han transformado el mundo. El rápido procesamiento de información e intercambio de datos permiten que se lleven a cabo muchas actividades económicas tradicionales de una forma distinta.

La globalización juega un rol importante para la digitalización de la economía. Esta impulsada básicamente por las nuevas tecnologías y formas de comunicación (en adelante, TIC) han creado nuevos ámbitos de actividades que antes no existían y nuevos modelos de negocios basados en la tecnología digital.

La economía digital supone un nuevo reto para la tributación a nivel mundial, ya que avanza rápidamente desvaneciendo las tradicionales fronteras geográficas que dividen las jurisdicciones y crean nuevos desafíos a los sistemas tributarios.

A modo de ejemplo, en América Latina, la participación en la economía digital es importante. Accenture Strategy y Oxford Economics<sup>1</sup> muestra la presencia de la participación digital en Chile, México, Argentina, Brasil correspondiente a 2016 y proyecta la participación al año 2021. Según este estudio, La participación digital en 2016 era de un 15,9% del PIB en México, un 16,2% en la Argentina, un 21,6% en el Brasil y un 22,2% en Chile. Pero también se proyectaba una capacidad de crecer entre 2 y 3 puntos porcentuales para el 2021.

En este contexto, es importante reconocer que el sistema tributario peruano vigente fue desarrollado bajo unas circunstancias económicas muy diferentes a las de hoy como, por ejemplo, las restricciones al comercio, el limitado flujo de capitales y movilidad de individuos, así como un rol no muy importante de las multinacionales<sup>2</sup>.

La economía digital permite que los modelos de negocios tengan una dinámica distinta a la tradicional, por lo que algunas empresas pueden participar activamente en determinados sectores económicos de varios países sin tener una presencia física.

Ello genera problemas para la recaudación de impuestos tales como el Impuesto General a las Ventas o también denominado impuesto al valor agregado (IVA) puesto que se

---

<sup>1</sup> Knickrehm, M., B. Berthon y P. Daugherty. Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth, Accenture Strategy/ Oxford Economics. 2016.

<sup>2</sup> Tanzi, V. Globalization technological developments, and the work of fiscal termites (Working Paper). Washington: FMI.

dificulta gravar las operaciones en el lugar de consumo si se trata de servicios digitales o servicios que se presentan en la nube. Por otro lado, también se presenta dificultad para la recaudación del impuesto a la renta o impuesto a las ganancias de estas empresas, pues al no existir presencia física o un establecimiento permanente en el país que realice las operaciones, las rentas de dichas empresas solo se podrán gravar en el país en el que reside.

Así, la digitalización de la economía genera un problema vinculado al desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación o inclusive de nula tributación por la facilidad que tienen dichas empresas para escoger cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones.

El presente artículo tiene como fin analizar los desafíos de la economía digital en la Política Tributaria peruana. Se analizará las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) derivadas del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, liderado por la OCDE y el Grupo de los 20 (G20) en el cual se aborda los retos de la economía digital para la imposición. Así mismo, se analizarán las opciones de adaptación de la tributación peruana en torno a estos tipos de servicios en relación con el impuesto a la renta.

El objetivo de este trabajo es analizar los retos que impone la economía digital para la Política tributaria y para la Administración tributaria peruana.

## **II. Economía Digital: Definición y características**

### **1. Economía digital**

Sobre la economía digital no existe consenso sobre la definición tal como indica el Fondo Monetario Internacional<sup>3</sup>. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), la economía digital es producto de las tecnologías de la comunicación e información que se caracteriza por ser económicamente más accesible, permite llegar a más mercados con mayor rapidez sin la necesidad de tener presencia

---

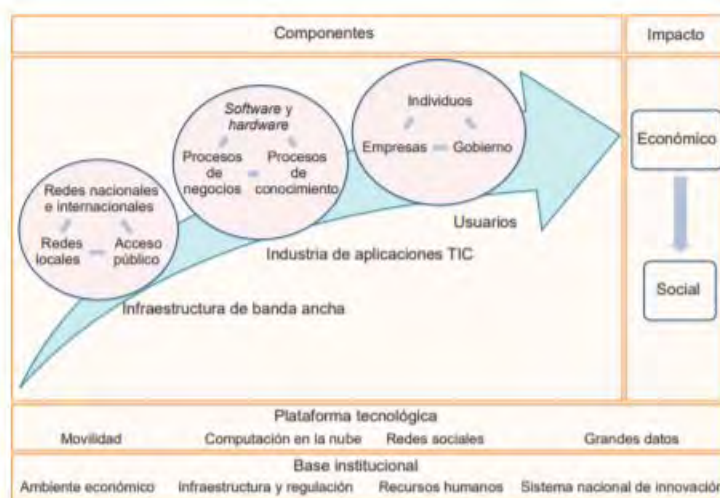
<sup>3</sup> Fondo Monetario Internacional. “Measuring the Digital Economy”, 2018

física y mejora los procesos de los negocios e impulsa la innovación en los distintos sectores de la economía<sup>4</sup>.

Por su parte, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante, CEPAL) propone un modelo, en la cual se indica que el ecosistema de la economía digital está constituido tanto por la infraestructura de telecomunicaciones, así como las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC); y, la red de actividades económicas y sociales facilitadas por el Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos<sup>5</sup>.

La economía digital consta de tres componentes principales que, según su grado de desarrollo y de complementación, determinan su nivel de madurez en cada país. Según CEPAL, estos componentes son: (i) la infraestructura de redes de banda ancha; (ii) la industria de aplicaciones TIC; y, (iii) los usuarios finales<sup>6</sup> como se aprecia en la *Ilustración 1*.

*Ilustración 1: Componentes principales de la economía digital*



**Fuente:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de elaboración propia a partir de Ken J. Cochrane, *From e-Government to the Digital Economy*, KPMG, noviembre de 2012 y World Economic Forum, *The Global Information Technology Report*, 2012.

La infraestructura de redes de banda ancha es el primer componente de la economía digital. El segundo componente esencial para generar servicios y aplicaciones para los

<sup>4</sup> OECD “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, Action 1 - 2015 Final Report, París, OECD Publishing”. OECD/G20 BEPS Project. Pág 13.

<sup>5</sup> Comisión Económica para América Latina y el Caribe. “Economía digital para el cambio estructural y la igualdad” 2013. Chile

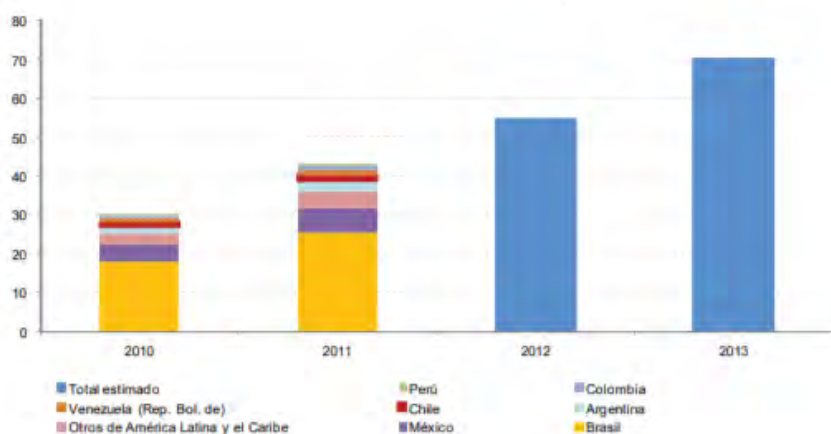
<sup>6</sup> Ídem. Pp. 10.

usuarios, considerando tanto a los individuos, empresas y gobierno, es la industria de hardware, software y aplicaciones TIC que incluye también servicios facilitados por estas tecnologías.

Finalmente, el tercer componente son los usuarios finales que definen el grado de absorción de las aplicaciones digitales mediante su demanda por servicios y aplicaciones. Es crucial que los usuarios sean capaces de utilizar los servicios y aplicaciones de una forma productiva y eficiente, destacando el comercio electrónico en sus diversos formatos, las compras en línea y el acceso a servicios que se prestan en línea.

De acuerdo con información de VISA y América Economía<sup>7</sup> entre 2009 y 2011 las transacciones de comercio electrónico duplicaron su valor de 21.000 millones a 43.000 millones de dólares. Básicamente, esta evolución es explicada por Brasil y México, que representan más del 70% del gasto en el rubro en la región (Ver *Ilustración 2*). En 2011, las transacciones de comercio electrónico ascendieron a 1% del PIB para Brasil, 0,6% para Argentina y Chile, 0,5% para México y la República Bolivariana de Venezuela, y 0,3% para Colombia y el Perú.

*Ilustración 2: Gasto total de comercio electrónico en América Latina 2010-2013 (expresado en miles de millones de dólares)*



<sup>7</sup> VISA América Economía (2012), “Los años del boom”, Estudio de comercio electrónico en América Latina.

Si bien, el porcentaje para Perú es menor ello no quiere decir que no exista una presencia de la economía digital en nuestra jurisdicción.

La economía digital, entonces, es producto de los avances de la tecnología de la comunicación e información lo cual ha transformado los negocios tradicionales. Puesto que ya no es necesario tener una presencia física para prestar un servicio o vender determinado producto. La economía digital viene a ser la economía en sí misma, por lo que es necesario regular en materia tributaria estos nuevos modelos de negocio, buscando un equilibrio entre recaudación e inversión<sup>8</sup>.

Por otra parte, existen plataformas que facilitan la economía digital, tales como las redes sociales o el análisis de grandes volúmenes de datos (big data). Ahora bien, esto se acentúa debió al acceso que tienen los usuarios a través de los diversos dispositivos móviles, teléfonos inteligentes con acceso a internet que generan información de los intereses, gustos o insumos que son utilizados por las empresas para el diseño de estrategias productivas y de mercado. Por ello, consideramos que estos modelos de negocio presuponen un grado de flexibilidad para responder a las demandas cambiantes de los usuarios.

Al 2018, según los informes Global Digital 2018 de We Are Social y Hootsuite<sup>9</sup>, existen más de más de 4.000 millones de personas que tiene acceso a internet (más de la mitad de la población mundial, Ver *lustración 3*), generalmente desde dispositivos móviles. Y, en torno al 40% de dicha población es usuaria activa de redes sociales, con estimaciones de un uso medio de internet en torno a las seis horas diarias.

---

<sup>8</sup> OCDE, “Adressing the tax challenges of the digital economy ACTION 1: 2015. Final Report”. OECD/G20 Project. Pg. 13.

<sup>9</sup> We are social. “Digital in 2018: World’s Internet users pass the 4 billion mak”. 30 de enero de 2018. Disponible en: << <https://wearesocial.com/blog/2018/01/global-digital-report-2018> >>.



Ilustración 3: Usuarios de internet a nivel mundial



Ahora bien, la economía digital presenta diversas características relevantes que definen que los nuevos modelos de negocio que se dan en esta economía, los mismos que serán revisados a continuación.

## 2. Características de la economía digital y los modelos de negocio de la economía digital

Según la OCDE, en el año 2015<sup>10</sup>, destacó seis rasgos relevantes de la economía digital desde la perspectiva impositiva. Esto son (i) la movilidad de los activos intangibles, los usuarios y las funciones comerciales; (ii) el uso de datos; (iii) los efectos de red; (iv) la utilización de modelos de negocio multilaterales; (v) una tendencia hacia el monopolio u oligopolio; y, (vi) la volatilidad.

La movilidad permite que los activos intangibles, los cuales cumplen un papel importante en la creación de valor de las empresas de la economía digital vinculado a la creación de software, páginas web, entre otros, permite que sean localizados en cualquier jurisdicción o que el propietario de estos intangibles sean distintas empresas relacionadas, lo cual podría permitir una disociación en el desarrollo, utilización y generan de renta.

<sup>10</sup> OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, París, OECD Publishing.

Asimismo, la movilidad de los usuarios permite que se puedan realizar actividades comerciales a distancia, entre jurisdicciones a través de la tecnología. Por ejemplo, que una persona residente de país A adquiera una aplicación o un bien mientras visita un país B y lo utiliza en el país C. En este caso, se dificulta identificar el lugar de la compra, por tanto, donde se generaría la ganancia de capital.

Respecto de los usos de los datos, en la economía digital, se utilizan los datos de los clientes o proveedores que son aportados directa o indirectamente por ellos mismos para almacenarlos y utilizarlos para el beneficio de las empresas digitales puesto que conocen mejor las preferencias o necesidades de los usuarios.

Por el efecto de red, se refiere al impacto de las decisiones de unos usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios en el mercado. Este efecto se ve dimensionado por la utilización de redes sociales y la recomendación e impacto que puede tener esta en la red de contacto de cada usuario.

La cuarta característica es el modelo de negocio multilateral, este consiste proporcionar un mercado en el cual interactúan múltiples grupos reconocibles de personas a través de un intermediario o plataforma, que coordina la demanda de los distintos grupos. Es decir, existe interdependencia de los grupos de usuarios en estos modelos.

Derivado de las características anteriores, como lo son el uso de los datos y los efectos de red conducen a mercados relativamente concentrados. Finalmente, la volatilidad se refiere a la reducción progresiva de los costos de procesamiento de datos, más un costo marginal nulo por el uso de la red, combinados con un mayor rendimiento y gastos de capital, han llevado a una reducción notable de las barreras de entrada para las nuevas empresas que operan a través de Internet.

Asimismo, la OCDE en el 2018 indicó que existen tres características que son comunes a las empresas digitalizadas y sobre las cuales se derivan los principales desafíos en materia impositiva. Estas son: (i) escala interjurisdiccional sin presencia física; (ii) la fuerte dependencia de activos intangibles, especialmente la propiedad intelectual; y, (iii) la importancia de los datos, la participación de los usuarios y sus sinergias con la propiedad intelectual<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> OCDE. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, París, OECD Publishing, 2018

Los beneficios que traen consigo las tecnologías de la información en el marco de la economía digital también otorga ventajas y facilidades a los actores económicos para la reducción y/o eliminación de sus cargas tributarias.

Este último punto ha llamado la atención de las Administraciones Tributarias a nivel mundial ya que se estaba produciendo una erosión de la base fiscal en las jurisdicciones en donde se realizan este tipo de actividades económicas. Por ello, la economía digital presenta desafíos para la tributación los cuales serán abordados en el siguiente acápite.

### **III. Desafíos para la tributación derivados de la economía digital y soluciones plantadas en la Acción 1 del Plan BEPS**

La economía digital plantea desafíos importantes a abordar en lo referido a la tributación puesto que nos lleva a preguntarnos si los criterios para gravar la renta son eficaces para ésta economía.

En Junio 2013, la OCDE lanza el Proyecto denominado “Plan BEPS”, el cual tiene como pilares la coherencia, la substancia y la transparencia. La Acción 1 del Plan BEPS, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, se refiere a la economía digital y los nuevos modelos de negocio que lo componen. A su vez, esta Acción considera un conjunto de principios generales y medidas de política fiscal con el fin de garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

Sobre este punto, el Consejo de la Unión Europea en el año 2017 identificó como principal reto de la economía digital, la actualización del sistema tributario internacional<sup>12</sup>. Se indica que las principales características de los sistemas tributarios tradicionales son: (a) se sustentan en un nexo territorial y físico; (b) es posible realizar una identificación clara de los sujetos intervinientes; (c) existencia de territorios con límites definidos; (d) existencia predominante de los bienes físicos; y, (e) se puede identificar fácilmente al Estado que tiene la potestad tributaria, ya sea por la residencia o por la fuente productora.

---

<sup>12</sup> Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea- CESE. Debate Temático sobre Fiscalidad de la Economía Digital. 2017.

<< <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.events-and-activities-tax-digit-eco-webstream> >>

A su vez, las principales características de los sistemas tributarios modernos son: (a) no existe un nexo territorial puesto que los negocios son globalizados y digitales; (b) existe dificultad en identificar los sujetos intervinientes; (c) no se puede localizar la transacción económica; (d) existencia preponderante de los bienes intangibles; y, (e) no es fácil determinar qué Estado tiene la potestad tributaria para gravar la operación.

Por su parte, Saint-Amans<sup>13</sup> indica que los desafíos de la tributación se pueden agrupar en tres grandes grupos:

- a. Los negocios en la economía digital no tienen presencia física en alguna jurisdicción.
- b. Los aportes de los usuarios en las cadenas de valor para la producción de bienes y/o servicios de los negocios en la economía digital no son posible discriminar para asignar determinar valor.
- c. Dificultad para la recaudar los tributos por parte de los Estados, ya sean directos o indirectos, en los casos en los que el proveedor no tiene presencia física en el territorio de consumo.

Asimismo, podrían indicar que el desafío adicional es el que las propias jurisdicciones opten por no gravar o establezcan tasa reducidas para la economía digital.

Ahora bien, el CEPAL en el informe de Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe indica que, respecto del impuesto a la renta o impuesto a las ganancias, la economía digital el principal reto es la asignación de la base imponible entre las distintas jurisdicciones que participan en las transacciones comerciales<sup>14</sup>. En el caso del impuesto a la renta, al no existir un establecimiento permanente en el país en que se realizan las operaciones, las rentas de la empresa solo pueden gravarse en el país en que reside. En este sentido, la digitalización de la economía exacerba el desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación, por la facilidad para escoger cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Saint-Amans, P. "Tax Challenges, disruption and the digital economy". En: OECD Observer, junio de 2016. Disponible en:

[http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax\\_challenges\\_disruption\\_and\\_the\\_digital\\_economy.html](http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges_disruption_and_the_digital_economy.html)

<sup>14</sup> CEPAL. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Impreso en Naciones Unidas, Santiago. 2019

<sup>15</sup> CEPAL. Idem

El impacto de la economía digital sobre el impuesto a la renta se relaciona principalmente con los sistemas de tributación internacional, en particular, con la cuestión de cómo asignar entre los países los derechos tributarios sobre las rentas generadas por las actividades transfronterizas.

Finalmente, el problema principal que tienen todas las jurisdicciones para gravar las rentas de la economía digital es la ausencia de los responsables en los respectivos territorios, hecho que torna en ineficaces las normas locales y, por tanto, la no imposición de la economía digital<sup>16</sup>.

Según el Banco Interamericano de Desarrollo, existe la percepción y cierta evidencia de que las empresas digitales multinacionales pagan pocos impuestos<sup>17</sup>. Del mismo modo, el Fondo Monetario Internacional menciona que “muchas de las (empresas digitales más conocidas) son altamente rentables y a pesar de esto en muchos casos pagan relativamente pocos impuestos en cualquier parte”<sup>18</sup>. La Comisión Europea, por su parte, indica que en promedio las empresas con modelos digitales de negocios están sujetas a una imposición efectiva, que incluye todos los impuestos directos e indirectos, de 8.5%, y que esta tasa es la mitad de la que aplica a aquellas empresas con modelos de negocio tradicional<sup>19</sup>.

El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital plantea en la Acción 1 diferentes propuestas para la tributación en la economía digital. A modo de ejemplo, una de las propuestas es establecer un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa.

Esta propuesta pretende establecer un nexo con una determinada jurisdicción cuando una empresa tiene una presencia económica significativa en dicha jurisdicción por medio de las TIC.

---

<sup>16</sup> León, Silvia. Tributación de la economía digital, ¿Hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente?”. Ponencia individual. XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista No. 62. Lima: 2017

<sup>17</sup> Banco Interamericano de Desarrollo. Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital. Causas y propuestas para enfrentarlos. Sector de Instituciones para el Desarrollo. División de Gestión Fiscal. Documento para discusión No. IDB- DP-723. Noviembre 2019. Pág. 09.

<sup>18</sup> International Monetary Fund: “Corporate Taxation in the Global Economy,” IMF Policy Paper: 2019.

<sup>19</sup> EUROPEAN COMMISSION: “A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market: 2017.

Esta propuesta contiene algunas situaciones que permiten evidenciar la interacción de una empresa en la economía de un determinado país a pesar de no contar con una presencia física en él. Las situaciones son:

- El nivel de los ingresos generados de manera permanente de un país. Por ejemplo, los ingresos obtenidos a través de una plataforma digital.
- Los medios y facilidades digitales que ofrece un proveedor de servicio en el exterior a los consumidores o usuarios en un determinado territorio. Por ejemplo, el nombre de dominio, página web en el idioma de los clientes, opciones de pago, entre otros.
- Número de usuarios que interactúan con la plataforma, así como el número de transacciones que se perfeccionan de manera digital.

Si alguno de los modelos de negocio cumple con alguno de estos supuestos podríamos indicar que tiene presencia económica significativa en el Estado.

Por otro lado, la determinación de los ingresos atribuibles a la presencia económica significativa propone que se realicen ajustes a las reglas de atribución de beneficios, las cuales se basan en un análisis de las funciones, activo y asunción de riesgos.

Del mismo modo, el sometimiento de las transacciones digitales a retención en la fuente plantea la posibilidad de retención en la fuente en el impuesto sobre la renta todos los pagos que se realicen a través de transacciones digitales, como podrían ser la venta de bienes, suscripción en plataformas y prestación de servicios, efectuados por los residentes de un país a un proveedor del exterior.

La finalidad de estas propuestas es que se grave con un impuesto a la presencia económica significativa que pueda tener una empresa en la economía de un país.

Es importante señalar que las justificaciones en relación con las propuestas de crear nuevos impuestos o modificar impuestos existentes para incrementar la tributación efectiva de las empresas digitales se basan en tres tipos de argumentos relacionados con las temáticas de: (i) eficiencia económica, (ii) justicia distributiva, y (iii) concentración de poder político y económico<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Banco Interamericano de Desarrollo. Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital. Causas y propuestas para enfrentarlos. Sector de Instituciones para el Desarrollo. División de Gestión Fiscal. Documento para discusión No. IDB- DP-723. Noviembre 2019. Pág. 13.

El primer de los argumentos se centre en los problemas que puede surgir como consecuencia de la posibilidad de elusión de impuestos por parte estas empresas digitales multinacionales y que llevan a una asignación de recursos ineficientes en la sociedad.

El segundo argumento a favor de gravar a las empresas digitales está relacionado con la “justicia distributiva”. En el sentido que las empresas, ya sean digitales o no, usan recursos públicos para generar valor. Por tanto, es debido que contribuyan de manera directa con los gastos por recursos públicos, y ello se realiza mediante el pago de impuestos. Ahora bien, corresponde, por tanto, que este conjunto de empresas que tienen nuevos modelos de negocio contribuya de una forma justa con el financiamiento del sector público.

Finalmente, el último argumento que justifica el gravar a las empresas digitales está vinculada con la estabilidad y poder política, así como con el poder de mercado. Según el Banco Interamericano de Desarrollo “tener empresas tan grandes y poderosas como Facebook, Google, Amazon, Netflix es peligroso para la democracia ya que pueden tener demasiada influencia política, generar desigualdad económica y limitar la competencia”.

Una vez, habiendo entendido los desafíos para la tributación derivados de la economía digital y las justificaciones para gravar a las empresas digitales pasaremos a revisar cuál es la regulación existente en Perú. Ello con el fin de reducir los espacios de elusión que se derivan de la economía digital y de esta forma incrementar la imposición efectiva.

#### **IV. La Economía Digital y su regulación en el Perú**

Con el fin de revisar la regulación actual del impuesto a la renta, reparemos los criterios de vinculación recogidos en la Ley del Impuesto a la renta (en adelante, LIR) pues son los pilares sobre los que se basa dicho impuesto. Para con ello poder revisar cuáles son los supuestos regulados actualmente y el problema que existe para el cobro del impuesto a la renta a las empresas digitales.

## 1. Criterio de vinculación del Impuesto a la Renta

Cada Estado, debido a su soberanía, ejerce su potestad tributaria, entendida ésta como la facultad inherente que tiene para crear tributos y exigir su cumplimiento a las personas sometidas a su competencia tributaria. Esta se expresa en centrar el poder de imposición en normas jurídicas de carácter material, de allí que tenga plena validez el concepto de potestad tributaria, como se expresa en la sección económica de la Constitución Política del Perú de 1993, en el artículo 74 de la Constitución, donde confluye la forma y modo de la creación de normas tributarias<sup>21</sup>.

Así, indica Giuliani Fonrouge que, la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallan en su jurisdicción<sup>22</sup>.

En efecto, para que los Estados pueden establecer las regulaciones que consideren más apropiadas a sus necesidades y de acuerdo con su modelo de Estado requieren que el hecho imponible contenido en la norma genere la obligación de pago de un impuesto. Para ello, es necesario que, a su vez, en virtud de dicha potestad, establezcan los tipos de conexión o vinculación para establecer ese nexo entre la hipótesis de incidencia establecida en la norma, con el Estado que exige el pago del impuesto, y las personas sujetas pasivos de tal obligación. A este nexo, en la doctrina, se denomina *Criterios de Vinculación*<sup>23</sup>.

En ese mismo sentido, Garcia Mullín, indica que esas características que determinan la vinculación de un fenómeno económico con la potestad tributaria de un Estado han sido denominadas “puntos de conexión”, es decir aspectos especiales del fenómeno del que lo ligan o vinculan con el Estado<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> LAY, Jorge. El aspecto constitucional del Tributo. Publicado en LEX N° 16 - AÑO XIII - 2015 – II. Pág. SSN 2313 - 1861

<sup>22</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 9ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 260.

<sup>23</sup> VELÁSQUEZ, Sonia. “Los criterios de vinculación a propósito de la Doble Imposición Internacional”. Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario. Escuela de Postgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú. Pág. 8. (2012).

<sup>24</sup> GARCIA, Mullín. Citado en Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. CIET- Documento 872, Buenos Aires, 1978. Pág. 30.



La LIR para determinar la renta gravada usa un sistema mixto, pues aplica dos *Criterios de Vinculación*: criterio subjetivo o personal y el criterio objetivo o territorial, también denominado criterio de la fuente<sup>25</sup>.

Por un lado, el criterio de vinculación subjetivo es aquel que toma en consideración los aspectos personales del receptor del ingreso, y, por tanto, toma alguna cualidad personal para determinar que el fenómeno genere o no impuesto en cierto Estado<sup>26</sup>. Este está referido al domicilio o constitución de empresas: rentas de fuente mundial. Es decir, este criterio toma en cuenta la nacionalidad o el domicilio o residencia del potencial obligado tributario o el lugar constitución, en caso se trata de una persona natural o una persona jurídica, respectivamente<sup>27</sup>.

Por otro lado, el criterio de la fuente está referido a la fuente de la renta o ubicación de la fuente, criterio de carácter objetivo que tiene como fundamento el lugar donde se encuentran los bienes que generan la renta o riqueza, sin importar que el sujeto sea de nacionalidad peruana o domicilie en el país. Ese objetivo de renta gravada de fuente peruana se aplica solo a los no domiciliados<sup>28</sup>. De esta manera, utiliza como nexo de vinculación la ubicación geográfica del bien que genera los ingresos gravables con el impuesto a la renta, o bien el territorio donde se explota económicamente dicho bien.

Así, el Estado peruano optó por gravar con el impuesto a la renta a los ingresos obtenidos por personas, naturales o jurídicas que, sin perjuicio de su domicilio o lugar de constitución, generan ingresos que son de fuente peruana. Es decir, analizan otros aspectos más sustanciales, independientes del subjetivo.

Es preciso acotar que, en la medida que el alcance de la potestad tributaria de cada Estado sea determinado por los criterios de vinculación objetivo como el subjetivo; y, establezcan los criterios para configurar supuestos gravados que tengan incidencia sobre los potenciales contribuyentes en cumplimiento de los principios constitucionales tributarios, principio de legalidad y capacidad contributiva, por ejemplo. Tales criterios deben de

---

<sup>25</sup> ROBLES, Carmen del Pilar. *La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios*. Pág. 21. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018. Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa.

<sup>26</sup> GARCIA, Mullín. Ob. Cit. Pág. 31.

<sup>27</sup> TALLEDO, José y COSULICH, Erick. Tratamiento tributario aplicable a la ganancia de capital obtenida por sujetos no domiciliados en la venta de bienes muebles. Pág. 221. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2008.

<sup>28</sup> ROBLES, Carmen del Pilar. Ídem.

materializarse en normas claras que eviten cualquier incertidumbre respecto de la jurisdicción tributaria del Estado en torno a las actividades que realicen o desarrollen los sujetos domiciliados como los no domiciliados en el país.

De este modo, la Ley del Impuesto a la Renta recoge estos *Criterios de vinculación*, y, grava a los sujetos residentes, domiciliados peruanos, por todas sus rentas; mientras que para los no domiciliados sólo son gravados con aquellas rentas que califican como de fuente peruana. El mismo criterio se utiliza para los establecimientos permanentes, pues el impuesto a la renta solo recae sobre las rentas de fuente peruana. Ello en función a lo señalado en el artículo 6 de la LIR se recoge la base jurisdiccional del impuesto a la renta:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7º, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. (Subrayado nuestro)

En esa línea, el artículo 9 y 10 de la LIR indica qué se debe de considerar como rentas de fuente peruana. Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, RLIR) contempla las normas antes indicadas en el artículo 4-A.

Para efectos de esta investigación, nos centraremos en los denominados “servicios digitales”, regulación que fue incorporada por el Decreto Legislativo No. 945 en el año 2003.

## **2. Servicios digitales y Establecimiento permanente en la LIR**

La incorporación de los servicios digitales en la LIR fue considerada como una legislación pionera en su momento, pues establecía en base al criterio del uso del mercado, un nuevo nexo que permitía el gravamen de los servicios digitales<sup>29</sup>. Supuso la definición de un nuevo criterio de conexión: el uso del mercado. Kemmeren sostiene que la esencia de la

---

<sup>29</sup> León, Silvia. *Tributación de la economía digital, ¿Hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?* Revista No. 62, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización, pp.225-252. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

jurisdicción tributaria no recae en un espacio “físico” en donde formalmente se generen ingresos sino más bien en el lugar en donde la riqueza es creada, es decir, en la locación económica<sup>30</sup>.

El inciso i) del artículo 9 regula estos servicios, considera como rentas de fuente peruana a las rentas 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.

Por su parte, el artículo 4-A del RLIR indica que para efectos de lo establecido en el artículo 9° de la LIR, se tendrá en cuenta la siguiente definición de servicio digital<sup>31</sup>:

---

<sup>30</sup> “Source and Residence: New configuration of their principles”. General Report. Chiers de Droit Fiscal International Volume 90-A, International Fiscal Association (IFA), Rotterdam, 2005, Págs. 84-85.

<sup>31</sup> Se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes:

1. Mantenimiento de software: Servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.
2. Soporte técnico al cliente en red: Servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través del correo electrónico.
3. Almacenamiento de información (Data warehousing): Servicio que permite al usuario almacenar su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar, retirar y manipular tal información de manera remota.
4. Aplicación de hospedaje (Application Hosting): Servicio que permite a un usuario que tiene una licencia indefinida para el uso de un programa de instrucciones para computadoras (software), celebrar un contrato con una entidad hospedante por el cual ésta carga el citado programa de instrucciones en servidores operados por ésta y que son de su propiedad. El hospedante provee de soporte técnico. El cliente puede acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota. En otra modalidad, la entidad hospedante además es el propietario del derecho de propiedad intelectual sobre el programa de instrucciones para computadoras (software) el que carga en el servidor de su propiedad, permitiendo al cliente acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota. El servicio permite que la aplicación sea ejecutada desde la computadora del cliente, después que sea descargada en memoria RAM o remotamente desde el servidor.
5. Provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP): El proveedor del servicio de aplicación (ASP) obtiene licencias para el uso del programa de instrucciones para computadoras (software), para alojar dichos programas en servidores de su propiedad en beneficio de sus clientes usuarios. El acceso al software representa para el cliente la obtención de servicios de asistencia empresarial por los cuales puede ordenar, pagar y distribuir bienes y servicios objeto de su negocio. El proveedor del servicio de aplicación (ASP) solamente provee al cliente de los medios para que interactúe con los terceros.
6. Almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting): Servicio que permite al proveedor ofrecer espacio en su servidor para almacenar páginas de Internet, no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servidor de su propiedad.
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.
8. Publicidad (Banner ads): Servicio que permite que los avisos de publicidad se desplieguen en determinadas páginas de Internet. Estos avisos son imágenes, gráficos o textos de carácter publicitario, normalmente de pequeño tamaño, que aparece en una página de Internet y que habitualmente sirven para enlazar con la página de Internet del anunciante. La contraprestación por este servicio varía desde el número

(...)

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. (...)

Asimismo, se grava a los servicios digitales a través de una retención en la fuente, en este caso la retención la realiza el consumidor, un domiciliado peruano receptor de rentas de tercera categoría que utiliza el servicio para el desarrollo de sus actividades económicas.

La LIR indica el mecanismo por el cual se pagará este impuesto a la renta, así establece la obligación a las personas o entidades que paguen a no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza de retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual el impuesto a la renta<sup>32</sup>. Con ello, dichos pagos por servicios digitales quedan gravados a la tasa del 30%, que es retenida por el pagador.

Por su parte, CEPAL indica que el caso del Perú es bastante singular, pues introdujo los cambios en 2003, mucho antes de que el debate sobre la tributación de la economía digital alcanzara la visibilidad que tiene en la actualidad<sup>33</sup>.

Asimismo, es necesario indicar que en la práctica este cambio normativo no es suficiente para resolver todos los problemas derivados de la economía digital. Puesto que el criterio

---

de veces en que el aviso es desplegado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente selecciona la imagen, gráfico o texto.

9. Subastas “en línea”: Servicio por el cual el proveedor de Internet ofrece diversos bienes (de terceros) para que sean adquiridos en subasta. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes, quien retribuye al proveedor del servicio digital con un porcentaje de la venta o un monto fijo. 10. Reparto de Información: Servicio mediante el que se distribuye electrónicamente información a suscriptores (Clientes), diseñada en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en un formato diseñado según sus necesidades específicas. 11. Acceso a una página de Internet interactiva: Servicio que permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido

<sup>32</sup> Ver artículo 56 de la LIR.

<sup>33</sup> CEPAL. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Impreso en Naciones Unidas, Santiago. 2019

de uso del mercado adoptado por el legislador peruano tiene un carácter limitado y solo abarca determinados supuestos<sup>34</sup>.

Pues el alcance de la norma es limitada, en tanto solo aplica para operaciones entre empresas (Business to Business- B2B) pero no aplica para las operaciones que se realizan con consumidores finales (Business to Customer- B2C)<sup>35</sup>.

De acuerdo con Silvia León, otra limitación de la norma peruana es que solo grava los servicios, pero no los bienes digitales<sup>36</sup>. Según Muñoz Salgado, los productos digitales se califican en tres tipos: (i) bienes digitales que consisten en una obligación de dar; (ii) servicios digitales que consisten en prestaciones de hacer, es decir que se ponen a disposición del usuario a través de medios electrónico; y, (iii) operaciones digitales, la cual está enfocada a cesiones de bienes intangibles por lo que generalmente se pagan regalías.<sup>37</sup>

Esto es, si un domiciliado peruano se descarga un libro electrónico que lee en sus vacaciones Europa, la operación no se encuentra gravada ya que el usuario no es una empresa. Otro ejemplo que nos pueda ayudar a ilustrar esta situación es cuando un domiciliado peruano descarga una película para verla en su hogar. En este caso, tampoco se grava la operación porque esta persona natural no es perceptora de rentas de tercera categoría que utiliza el servicio para el desarrollo de sus actividades económicas.

Ahora bien, en caso el comprador de nuestros ejemplos sea una empresa tampoco tendría obligación de retener ya que no se trata de un servicio digital según la definición recogida por la norma sino se trata de transferencias de “bienes digitales”.

Por otro lado, la regulación de los servicios digitales no atiende al problema de la presencia económica significativa sin una presencia física en el país.

---

<sup>34</sup> León, Silvia. *Tributación de la economía digital, ¿Hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?* Revista No. 62, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización, pp.225-252. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

<sup>35</sup> CEPAL. *Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Impreso en Naciones Unidas, Santiago. 2019

<sup>36</sup> León, Silvia. *Idem. Tributación de la economía digital, ¿Hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?* Revista No. 62, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización, pp.225-252. Instituto Peruano de Derecho Tributario.

<sup>37</sup> Muñoz Salgado, S. *Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente peruana*.

Como podemos apreciar, si bien el Perú ha incluido un supuesto que redefinió el criterio de conexión vinculado al uso del mercado de determinados servicios, este se queda corto para cubrir a los nuevos modelos de negocio que se da en la economía digital.

En segundo lugar, no atiende al problema de la presencia económica significativa sin presencia física, o al problema de cómo reconocer el aporte de los usuarios a la creación de valor. Simplemente aplica una tasa sobre los ingresos brutos, cualquiera sea el nivel de presencia del proveedor extranjero en la economía peruana y con independencia de si los usuarios aportaron en la creación de valor.

Respecto del concepto de “Establecimiento Permanente” (en adelante, EP), la LIR en el artículo 14-B<sup>38</sup> recoge cuando se entiende constituido un establecimiento permanente: (i) lugar fijo de negocio, a través del cual se realiza total o parcialmente sus actividades; (ii) las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a ciento ochenta

---

<sup>38</sup> Artículo 14°-B de la LIR:

Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente:

1. Todo lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior desarrolla, total o parcialmente, sus actividades. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo antes dispuesto, constituyen establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar, instalación o estructura fija o móvil, utilizada en la exploración, explotación o extracción de recursos naturales.

2. Las obras o proyectos de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión relacionadas con aquellos, cuando su duración sea superior a ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en cuyo caso ese será el plazo aplicable.

3. La prestación de servicios, cuando se realicen en el país para el mismo proyecto, servicio o para uno relacionado, por un período o períodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce (12) meses, salvo que se haya establecido un plazo menor en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en cuyo caso ese será el plazo aplicable.

4. Cuando una persona actúe en el país por cuenta de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior y dichos contratos se celebren: i) en nombre de estas; o, ii) para la transferencia del derecho de propiedad o del derecho de uso de bienes de propiedad de estas o sobre los que estas tienen el derecho de uso; o, iii) para la prestación de servicios por parte de estas. Sin perjuicio de lo señalado en los numerales 1 y 4 del párrafo anterior, no se considera que existe un establecimiento permanente cuando la actividad realizada es de carácter preparatorio o auxiliar. Se considera que una actividad tiene carácter preparatorio o auxiliar cuando no sea parte esencial y significativa de las actividades de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, salvo que dicha actividad conjuntamente con otras desarrolladas en el país por aquella y/o sus partes vinculadas constituyan funciones complementarias que formen parte de la operación de un negocio cohesionado. (..)

y tres (183) días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses; (iii) la prestación de servicios , cuando su duración sea superior a ciento ochenta y tres días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses; y, (iv) Cuando una persona actúe en el país por cuenta de una empresa constituida en el exterior y como tal, concluya habitualmente contratos o desempeñe habitualmente el rol principal en la conclusión de éstos, denominada agente dependiente y agencia.

Asimismo, el artículo 3 del RLIR<sup>39</sup> indica las normas para la determinación de la existencia de Establecimiento Permanentes. Como se puede apreciar, el principal punto para considerar que se constituye un establecimiento permanente en el país es la presencia física en el país por un lapso superior a ciento ochenta y tres días calendario dentro de un período cualquiera de doce meses, salvo para los casos de agente dependiente y agencia.

---

<sup>39</sup> Artículo 3º del RLIR- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE:

Son de aplicación las siguientes normas para la determinación de la existencia de establecimientos permanentes:

a) Constituye establecimiento permanente distinto a las sucursales y agencias:

1. Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior. En tanto se desarrolle la actividad con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen establecimientos permanentes los centros administrativos, las oficinas, las fábricas, los talleres, los lugares de extracción de recursos naturales y cualquier instalación o estructura, fija o móvil, utilizada para la exploración o explotación de recursos naturales.

2. Cuando una persona actúa en el país a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, si dicha persona tiene, y habitualmente ejerce en el país, poderes para concertar contratos en nombre de las mismas. 3. Cuando la persona que actúa a nombre de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas en el país por cuenta de las mismas.

b) No constituye establecimiento permanente:

1. El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

2. El mantenimiento de existencias de bienes o mercancía pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenaje o exposición.

3. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías para abastecimiento de la empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, o la obtención de información para la misma.

4. El mantenimiento de un lugar fijo dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituida en el exterior, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar.

5. Cuando una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior, realiza en el país operaciones comerciales por Intermedio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que el corredor, comisionista general o representante independiente actúe como tal en el desempeño habitual de sus actividades. No obstante, cuando ese representante realice más del 80% de sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como representante independiente en el sentido del presente numeral.

6. La sola obtención de rentas netas de fuente peruana a que se refiere el Artículo 48º de la Ley.

Siendo así, podemos indicar que este concepto clásico de EP no es suficiente para gravar las rentas que se derivan de la economía digital producto de estos nuevos modelos de negocios.

Recordemos, que una de las características de los nuevos modelos de negocio es que no existe necesidad de presencia física del proveedor para brindar servicios digitales o la provisión de bienes digitales, por lo que, en principio, no se encuentran actualmente sujetos a imposición. Salvo, como comentábamos, aquellos servicios digitales los cuales sí están gravados a través de una retención en la fuente la cual es realizada por un consumidor (perceptor de rentas de tercera categoría siempre que utilice el servicio para el desarrollo de sus actividades).

Así, como se puede apreciar, todavía no existen las reglas de tributación adecuadas para exigir impuestos a las empresas de la economía digital. Así, una opción de adaptación para la tributación directa de la economía digital es redefinir el concepto de establecimiento permanente con el fin de ampliar el concepto de Nexus.

## **V. Opción de adaptación para la tributación directa de la economía digital en Perú**

Hemos indicado que el Estado de la residencia es que el tiene el derecho exclusivo a gravar los ingresos de una empresa, excepto si dicha empresa realiza actividades comerciales en otro Estado a través de un EP. Por lo que, este EP funciona como una especie de límite a la potestad tributaria del Estado de la fuente, ya que la existencia de un EP supondría una conexión económica entra la empresa no residente y el Estado de la fuente<sup>40</sup>.

Asimismo, el concepto actual que se maneja de un EP exige una presencia física relevante, ya sea directa o indirecta, por lo que muchos de los nuevos modelos de negocio de la economía digital escapan del concepto clásico de EP. Es ante esta situación que la OCDE señala algunas propuestas en relación con un nuevo concepto de EP que a nuestra opinión puede ser aplicable al Perú.

---

<sup>40</sup> OECD “Adressing the tax challenges of the digital economy ACTION 1: 2015. Final Report”. OECD/G20 Project. Pg. 13.



Por otro lado, otra de las situaciones que desafía a la tributación son las transacciones electrónicas, y ello tiene que ver con las prácticas que buscan evitar la configuración de un EP en una determinada jurisdicción. Las prácticas para evitar la configuración de un EP se facilitan en el mundo digital, en la medida que una empresa, puede realizar actividades comerciales sin tener presencia física en ningún territorio por lo que la ausencia de un nexo evidente entre las empresas y el territorio del cual obtiene sus ingresos deriva en la no imposición sobre tales recursos<sup>41</sup>.

Estos problemas son los que presentan en determinadas plataformas como Netflix, Google, Facebook, entre otros.

La Propuesta de la OCDE es incluir una nueva definición de EP, estableciendo un EP presunto. Así, según la Acción 1, no se debe de considerar la presencia física únicamente sino debe de enfocarse en la relación virtual que existe entre el proveedor y el consumidor, así como la prestación consistente básicamente en la provisión de servicios y/o bienes digitales.

Se sugiere que puede considerarse que existe una presencia digital significativa cuando existe un número importante de contratos celebrados entre la empresa digital y los usuarios residente de un Estado. Así como los bienes digitales y servicios de las empresas que son consumidos en el Estado y la realización de los pagos de los clientes que se dan en el país de la fuente. Esta presencia digital significativa determinará la constitución de un EP consistente en una actividad que se realiza de manera desmaterializada y continua en el país de la fuente. Por ello es importante considerar el nivel de consumo en el país para efectos de analizar si existe o no un EP presunto.

Por otro lado, otra opción de adaptación para la tributación directa de la economía digital es que se modifique el artículo 9 de la LIR y el artículo 4-A del RLIR que para se incluya a las operaciones entre empresas (Business to Business- B2B) y también a las operaciones que se realizan con consumidores finales (Business to Customer- B2C). Asimismo, se debe de gravar no solo a los servicios sino también a los bienes digitales.

Cabe señalar que CEPAL estima que la recaudación potencial del Impuesto a la Renta sobre los servicios digitales en el Perú sería alrededor de 34.6 millones de dólares anuales

---

<sup>41</sup> Echavarría, P.; Hernández, A.; López, L. “Tributación de la economía digital y los nuevos modelos de negocios”. Especialización en Derecho Tributario. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá: 2017.

en caso se implementen opciones legislativas que opten por gravar estos servicios digitales. Para efectos de la estimación consideraron las ventas de Uber, Netflix, Spotify y Apple que se realizan en el Perú, la cual es alrededor de 227,1 millones de dólares anuales<sup>42</sup> considerando una tasa de 18% para IVA y de 3% para el impuesto a la Renta.

**Cuadro II.2**

Estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales  
(En millones de dólares anuales y porcentajes)

	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	México	Perú	Uruguay
<b>Ventas</b>										
Uber	32,3	2,5	121,3	14,9	22,6	2,6	6,6	78,8	13,7	2,5
Netflix	223,1	19,5	806,9	110,0	172,4	20,0	47,0	578,8	102,7	18,7
Spotify	75,4	6,6	272,4	37,2	58,3	6,8	15,9	195,7	34,8	6,3
Apple	166,8	14,4	616,6	81,8	127,9	14,7	35,4	429,5	75,9	14,0
<b>Total</b>	<b>497,6</b>	<b>43,0</b>	<b>1 817,2</b>	<b>243,9</b>	<b>381,2</b>	<b>44,0</b>	<b>104,9</b>	<b>1 282,8</b>	<b>227,1</b>	<b>41,5</b>
<b>Tasas (en porcentajes)</b>										
IVA	21,00	13,00	9,25	19,00	16,00	13,00	12,00	16,00	18,00	22,00
Impuesto sobre los servicios digitales	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
<b>Recaudación potencial</b>										
IVA	86,4	4,9	153,9	38,9	52,6	5,1	11,2	176,9	34,6	7,5
Impuesto sobre los servicios digitales	0,7	0,1	3,3	0,3	0,5	0,1	0,2	1,9	0,3	0,1
<b>Total</b>	<b>87,1</b>	<b>5,0</b>	<b>157,1</b>	<b>39,3</b>	<b>53,1</b>	<b>5,1</b>	<b>11,4</b>	<b>178,8</b>	<b>35,0</b>	<b>7,5</b>
<b>Recaudación potencial (en porcentajes del PIB)</b>										
IVA	0,0156	0,0143	0,0086	0,0156	0,0186	0,0088	0,0112	0,0164	0,0178	0,0142
Impuesto sobre los servicios digitales	0,0001	0,0003	0,0002	0,0001	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002
<b>Total</b>	<b>0,0157</b>	<b>0,0146</b>	<b>0,0088</b>	<b>0,0157</b>	<b>0,0188</b>	<b>0,0088</b>	<b>0,0114</b>	<b>0,0166</b>	<b>0,0180</b>	<b>0,0142</b>
<b>Recaudación potencial (en porcentajes de la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios)</b>										
IVA	0,1086	0,1006	0,0675	0,1414	0,2523	0,0983	0,1090	0,2463	0,2422	0,1378
Impuesto sobre los servicios digitales <sup>a</sup>	0,0009	0,0021	0,0014	0,0011	0,0024	0,0019	0,0019	0,0026	0,0021	0,0018
<b>Total</b>	<b>0,1095</b>	<b>0,1027</b>	<b>0,0689</b>	<b>0,1429</b>	<b>0,2547</b>	<b>0,0983</b>	<b>0,1109</b>	<b>0,2489</b>	<b>0,2450</b>	<b>0,1378</b>

**Fuente:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, "Economía digital: oportunidades y desafíos", *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

**Nota:** Las ventas por empresa son las estimadas por Hernández y Albagli (2017). Sin embargo, las cifras de recaudación difieren de las presentadas en ese estudio por lo siguiente: i) se está considerando que Uber pagaría IVA sobre la comisión de intermediación, mientras que en el estudio mencionado se considera exento de IVA; ii) se incluye un impuesto del 3% en vez de la retención general de impuesto sobre la renta, y iii) no se considera la recaudación por concepto de derechos arancelarios.

<sup>a</sup> Según la clasificación de impuestos de la OCDE, el impuesto sobre los servicios digitales se considera un impuesto sobre servicios específicos dado que su base gravable son los ingresos brutos.

Cabe indicar que a la fecha, la solución multilateral no ha conseguido consenso para implementar alguna propuesta para la fiscalidad directa a la economía digital, por lo que actualmente se vienen implementando medidas unilaterales con el fin de poder recaudar dichas rentas.

<sup>42</sup> CEPAL. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Impreso en Naciones Unidas, Santiago. 2019

## VI. Conclusiones

En el presente documento se explican los principales desafíos que presenta el régimen tributario peruano actual y se analizan las principales propuestas que se vienen analizando a nivel internacional para evitar la elusión del pago de impuesto a la renta por parte de las empresas digitales y los nuevos modelos de negocio.

De lo analizado, se han podido arribar a las siguientes conclusiones:

1. Bajo el régimen tributario internacional actual, las administraciones tributarias de los distintos países han enfrentado importantes dificultades para evitar la elusión del pago de impuestos a las ganancias de compañías multinacionales con modelos de negocios digitales
2. Es importante que se impulse una coordinación entre países para asegurar que los nuevos modelos de negocio en la economía digital tributen sin que se genere una doble tributación y que no suponga una afectación a la inversión, innovación, así como que suponga un sobre costo extraordinario para el cumplimiento de la tributación.
3. Si bien en el Perú se han realizado esfuerzos para gravar algunos supuestos de la economía digital, todavía no existen las reglas de tributación adecuadas para exigir impuestos a las empresas de la economía digital.
4. Se observan esfuerzos por parte de la Administración Tributaria para exigir impuestos a la renta de estos nuevos servicios.
5. La actual Ley del Impuesto a la Renta solo recoge la imputación de la renta para determinados servicios digitales más no los bienes digitales como son los libros o revistas digitales.
6. El concepto clásico de EP, recogido en la LIR, no es suficiente para gravar las rentas que se derivan de la economía digital producto de estos nuevos modelos de negocios.
7. El legislador peruano puede modificar el concepto clásico de EP o ampliar el ámbito de aplicación del artículo 9 de la LIR para incluir dentro de la definición de “servicios digitales” a los bienes digitales y así aplicar la retención fiscal sobre los pagos a empresas no domiciliadas. A su vez, debe de considerar tanto a los perceptores de renta de tercera categoría como a los consumidores finales.

## VII. Bibliografía

- 1978 GARCIA, Mullín. Citado en Juan Roque. Manual del Impuesto a la Renta. CIET- Documento 872, Buenos Aires, 1978. Pág. 30.
- 2003 VILLELA, Luiz & BARREIX, Alberto.  
Tributación en el MERCOSUR: evolución, comparación y posibilidades de coordinación. Lima: Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Programas Regionales. Buenos Aires: 2003.
- 2004 GIULIANI FONROUGE, Carlos  
Derecho Financiero, actualizado por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Volumen I, 9ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 260.
- 2005 DREHER, A. and HERZFELD, T  
The Economic Costs of Corruption: A Survey and New Evidence. Working Paper 0506001, Public Economics, EconWPA.
- 2008 TALLEDO, José y COSULICH, Erick.  
Tratamiento tributario aplicable a la ganancia de capital obtenida por sujetos no domiciliados en la venta de bienes muebles. Pág. 221. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2008.
- 2010 FALCÓN Y TELLA, R., & PULIDO GUERRA, E.  
Derecho fiscal internacional. Madrid, Marcial Pons.
- 2012 VISA América Economía.  
“Los años del boom”, *Estudio de comercio electrónico en América Latina*.
- 2012 VELÁSQUEZ, Sonia.  
“Los criterios de vinculación a propósito de la Doble Imposición Internacional”. Tesis para optar el grado de Magíster en Derecho Tributario. Escuela de Postgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- 2015 LAY, Jorge.  
El aspecto constitucional del Tributo. Publicado en LEX N° 16 - AÑO XIII 2015 – II. Pág. SSN 2313 - 1861

- 2016 CASTAÑEDA, V. M.
- How does globalization affect taxation? An analysis for Latin America and OECD Countries. Cuadernos de Economía, 35(68), 379-406.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)
- 2019 Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Impreso en Naciones Unidas, Santiago. 2019
- 2016 Knickrehm, M., B. Berthon y P. Daugherty.
- Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth, Accenture Strategy/ Oxford Economics. 2016.
- 2016 Saint-Amans, P. “Tax Challenges, disruption and the digital economy”. En: OECD Observer, junio de 2016. [http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax\\_challenges\\_disruption\\_and\\_the\\_digital\\_economy.html](http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges_disruption_and_the_digital_economy.html)
- 2017 LEÓN Pinedo, Silvia
- Tributación de la economía digital, ¿Hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?* Revista No. 62, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización, pp.225-252. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- 2018 We are social. “Digital in 2018: World’s Internet users pass the 4 billion mark”. 30 de enero de 2018. <https://wearesocial.com/blog/2018/01/global-digital-report-2018>
- 2018 Pozzi, Sandro. “Netflix duplica su beneficio en 2018”. El País. 18 de enero de 2018. [https://elpais.com/economia/2019/01/18/actualidad/1547770307\\_679345.html](https://elpais.com/economia/2019/01/18/actualidad/1547770307_679345.html)
- 2018 ROBLES, Carmen del Pilar.
- La SUNAT y los procedimientos administrativos tributarios. Pág. 21. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2018. Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

- 2015 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, Action 1 - 2015 Final Report, París, OECD Publishing.Pg. 13.
- 2017 International VAT/GST Guidelines, París, OECD Publishing.
- 2017 “Mechanisms for the effective collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation”
- 2012 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- 2011 OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, París, OECD Publishing. Rochet, J. y J. Tirole (2003), Platform competition in two-sided markets, Asociación Económica Europea
- 2018 Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, París, OECD Publishing
- International Monetary Fund: “Corporate Taxation in the Global Economy,” IMF Policy Paper: 2019.

