



Firmado digitalmente por:  
GUILLERMO CESAR SOLANO  
MENDOZA  
INTENDENTE NACIONAL  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO  
TRIBUTARIA  
Fecha y hora: 02/09/2024 15:19

## **INFORME N.º 000062-2024-SUNAT/7T0000**

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

**LUGAR** : Lima, 02 de septiembre de 2024

### **MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

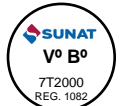
1. ¿Brindar acceso a libros interactivos que son puestos a disposición de un usuario por un tiempo limitado mediante una plataforma tecnológica a cambio de un pago único o de una contraprestación periódica, mientras se pague la contraprestación, constituye una operación exonerada del impuesto general a las ventas (IGV) conforme a lo dispuesto por la ley N.º 31893 y su reglamento, aprobado por el decreto supremo N.º 058-2024-EF?
2. Si la operación descrita en el párrafo anterior brindara acceso a dichos libros interactivos por tiempo ilimitado (de manera perpetua), ¿se encontraría comprendida en la mencionada exoneración?
3. En el supuesto anterior, en caso de que la empresa que pone a disposición del usuario el libro en cuestión a través de la plataforma tecnológica sea una empresa no domiciliada, ¿la retribución pagada por dicho usuario domiciliado califica como renta de fuente peruana sujeta a retención del impuesto a la renta en el país?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el decreto supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Ley N.º 31893, Ley de medidas estratégicas y disposiciones económicas y tributarias para el fortalecimiento y posicionamiento del ecosistema del libro y de la lectura, publicada el 11.10.2023.
- Ley N.º 31053, Ley que reconoce y fomenta el derecho a la lectura y promueve el libro, publicada el 15.10.2020.
- Reglamento de los beneficios tributarios previstos en la Ley N.º 31893, aprobado por el decreto supremo N.º 058-2024-EF, publicado el 24.4.2024.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 02/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0115 8311 4148 8892



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
02/09/2024 14:57:47

- 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).
- 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, reglamento de la LIR).

## ANÁLISIS:

1. El artículo 1 de la ley del IGV establece que dentro del ámbito de aplicación de este impuesto se encuentran, en líneas generales, las siguientes operaciones: la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles realizada por el constructor y la importación de bienes.

Por su parte, el artículo 5 de la misma ley señala que están exoneradas del IGV, entre otras, las operaciones contenidas en el apéndice I de este dispositivo legal; el cual, comprende las operaciones de venta en el país y la importación de los bienes contenidos en su literal A.

Al respecto, el numeral 12.1 del artículo 12 de la ley N.º 31893 incorporó partidas arancelarias correspondientes a libros y productos editoriales afines en el referido literal A; asimismo, el numeral 12.2 del citado artículo dispuso que en el reglamento de la mencionada ley se dictan los procedimientos necesarios para la mejor aplicación de lo que allí se dispone, debiendo incorporar como parte de la exoneración al libro electrónico/libro digital/e-book definido en la ley N.º 31053.

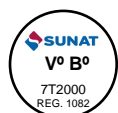
Pues bien, cabe señalar que mediante el artículo 2 del decreto supremo N.º 058-2024-EF, que aprobó el reglamento de los beneficios tributarios previstos en la ley N.º 31893, se incorporó el cuarto párrafo del literal B del apéndice I de la Ley del IGV, de conformidad con el cual se encuentra exonerada del IGV la importación y/o venta en el país de libros electrónicos/libros digitales/e-books, definidos como tal conforme con lo previsto en los numerales 27 y 28 del glosario de términos de la ley N.º 31053, cuya reproducción, distribución o puesta a disposición se realice por medios electrónicos o digitales a través de Internet u otras vías informáticas.

Asimismo, mediante el inciso b) del artículo 3 del mencionado reglamento, se dispuso que la importación y/o venta de los libros electrónicos/libros digitales/e-books, a que se refiere el citado cuarto párrafo del literal B se encuentra exonerada del IGV.

Como se aprecia, se encuentra exonerada del IGV la venta en el país y la importación de libros y productos editoriales afines, así como de los libros electrónicos/libros digitales/e-books; por tanto, a fin de determinar si las operaciones descritas en las consultas 1 y 2 se encuentran dentro de dicha exoneración, en primer término, se debe analizar si tales operaciones constituyen venta, importación u otra. A tal efecto, debe verificarse a cuál de los hechos gravados comprendidos en el ámbito de aplicación del IGV corresponden<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> El artículo 1 de la Ley del IGV señala que el IGV grava las siguientes operaciones:

- a) La venta de bienes muebles en el país.
- b) La prestación o utilización de servicios en el país.
- c) Los contratos de construcción.
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de las mismas.



2. Entre las operaciones gravadas con el IGV se encuentra la prestación o utilización de servicios en el país; para cuyo efecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la ley del IGV define servicio como 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 e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Atendiendo a esta definición, se pueden identificar los siguientes requisitos que configuran la definición de servicio para efectos del IGV:

- Que se trate de una prestación realizada por una persona para otra.
- Que la persona que efectúa la prestación perciba una retribución o ingreso.
- Que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría aun cuando no esté afecto al impuesto a la renta.

Sobre el particular, mediante el informe N.º 153-2020-SUNAT/7T0000<sup>2</sup> se ha señalado que el concepto de servicio antes descrito es genérico, por lo que puede encontrarse referido a los diversos tipos de obligaciones contemplados en el Libro VI del Código Civil<sup>3</sup> - De las Obligaciones, las mismas que pueden ser de dar, hacer o no hacer; siempre que por ellas se perciba una retribución considerada como renta de la tercera categoría<sup>4</sup>.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación que en diversas resoluciones el Tribunal Fiscal<sup>5</sup> ha sostenido que la definición de servicios contenida en la Ley del IGV es amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar (salvo aquellas en las que se da en propiedad un bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta), como las de hacer y de no hacer.

Habiendo dicho ello, es del caso señalar que las consultas plantean una operación en que se permite el acceso y uso en línea de libros interactivos que son puestos a disposición de un usuario mediante una plataforma tecnológica a cambio de una contraprestación; lo cual constituye una conducta que denota una prestación de hacer a favor de ese usuario, esto es, le concede o autoriza el uso del libro interactivo en la plataforma.

Asimismo, de conformidad con el artículo 28 de la LIR son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio y las demás rentas obtenidas por las empresas domiciliadas en el país; y considerando que, el inciso b) de la quinta disposición final del decreto supremo N.º 017-2003-EF<sup>6</sup> precisa que para efectos del IGV, la retribución o ingreso por la utilización de los servicios en el país se considerará renta de fuente peruana de tercera categoría cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional; se puede afirmar que la contraprestación pagada por el acceso al libro interactivo califica como renta de tercera categoría.

e) La importación de bienes.

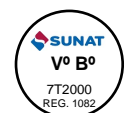
<sup>2</sup> Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i153-2020-7T0000.pdf>

<sup>3</sup> Promulgado mediante el decreto legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

<sup>4</sup> Excepto cuando la obligación de dar implique la transferencia de propiedad del bien, en cuyo caso se tratará de una venta de bienes.

<sup>5</sup> Resoluciones tales como las N.ºs 5130-5-2002, 8296-1-2004, 015495-10-2011, entre otras.

<sup>6</sup> Publicado el 13.3.2003.



En ese sentido, se puede sostener que las operaciones descritas en las consultas 1 y 2 consisten en una prestación que se realiza a favor del usuario en virtud de la cual se le permite el acceso y uso en línea del libro interactivo a través de una plataforma tecnológica a cambio de una contraprestación que califica como renta de tercera categoría para su perceptor; razón por la cual, constituyen servicios para efectos del IGV.

Así, siendo que la exoneración del IGV prevista en la ley N.º 31893 y su reglamento, solo comprende las operaciones de venta en el país e importación (como se ha explicado en el ítem 1 del presente análisis); mientras que, respecto de los supuestos objeto de consulta, al tratarse de libros electrónicos /libros digitales/e-books, se trata de la prestación y/o utilización de servicios, estas últimas no se encuentran comprendidas en los alcances de la mencionada exoneración.

Consecuentemente, atendiendo a la primera consulta, se puede afirmar que permitir el acceso y uso en línea de libros interactivos que son puestos a disposición de un usuario por un tiempo limitado mediante una plataforma tecnológica a cambio de un pago único o de una contraprestación periódica, mientras se pague la contraprestación, no constituye una operación exonerada del IGV conforme a lo dispuesto por la ley N.º 31893 y su reglamento, aprobado por el decreto supremo N.º 058-2024-EF.

Asimismo, tratándose de la segunda consulta, se debe concluir que la operación descrita en el párrafo anterior tampoco se encuentra comprendida en la mencionada exoneración aun cuando se permitiera el acceso y uso en línea de dichos libros interactivos por tiempo ilimitado (de manera perpetua), pues la duración de la puesta a disposición no es un elemento que tenga incidencia en la configuración de una operación como servicio para efectos del IGV.

3. Con relación a la tercera consulta, cabe indicar que esta se encuentra referida a si en el supuesto de una empresa no domiciliada en el país<sup>7</sup>, que pone a disposición de un usuario domiciliado libros interactivos a través de una plataforma tecnológica a cambio de un pago único que permite acceder al libro por tiempo ilimitado (de manera perpetua), la retribución pagada por dicho usuario constituye, para su perceptor, una renta de fuente peruana sujeta a retención del impuesto a la renta en el país.

Al respecto, como se ha señalado en el informe N.º 000013-2024-SUNAT/7T0000<sup>8</sup>, *“(…) los sujetos no domiciliados en el país se encuentran gravados con el impuesto a la renta solo por sus rentas de fuente peruana, entre las que se encuentran aquellas obtenidas por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país, siendo que las personas o entidades que les paguen o acrediten dichas rentas deberán retener y abonar al fisco el impuesto a la renta correspondiente”*.

Sobre los servicios digitales que generan rentas de fuente peruana gravadas con el impuesto a la renta, cabe tener en cuenta que de acuerdo con el informe N.º 000039-2024-SUNAT/7T0000<sup>9</sup>, solo en aquellos casos en que un determinado servicio no figurase en el listado recogido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del

<sup>7</sup> Con cuyo país de residencia el Perú no ha suscrito un convenio bilateral o multilateral para evitar la doble imposición.

<sup>8</sup> Disponible en el siguiente enlace:  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/informe-oficios/i000013-2024-7T0000.pdf>.

<sup>9</sup> Disponible en el siguiente enlace:  
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/informe-oficios/i000039-2024-7T0000.pdf>.



reglamento de la LIR, para que tal servicio califique como digital, además de ser utilizado económicamente, usado o consumido en el país<sup>10</sup> necesariamente tendrá que cumplir con las características establecidas en el primer párrafo de la norma en mención.

Así pues, respecto a las referidas características, esta administración tributaria ha indicado en diversos pronunciamientos<sup>11</sup>, lo siguiente:

- a) Ser 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) Ser prestado mediante accesos en línea, 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".
- 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 sólo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Ahora bien, de acuerdo con los términos de la consulta, el pago único realizado por el usuario<sup>12</sup> domiciliado de los libros interactivos<sup>13</sup>, le permite acceder a una plataforma tecnológica en la que la empresa no domiciliada pone a su disposición el acceso en línea a dichos libros por tiempo ilimitado (de manera perpetua).

En ese sentido, teniendo en consideración lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde analizar si el supuesto planteado en la consulta cumple con las características antes descritas para ser considerado como un servicio digital cuya retribución constituya, para su perceptor, renta de fuente peruana, por lo que, en principio, es indispensable determinar si dicha operación tiene la característica de "ser un servicio".

Sobre el particular, es necesario mencionar que a diferencia de las normas que regulan el IGV, las disposiciones del impuesto a la renta no contienen una definición propia de lo que se considera "servicios" para propósitos del mencionado impuesto.

En ese sentido, en una primera aproximación al sentido y alcance de dicho término, esta administración tributaria ha señalado en el informe N.º 124-2012-

<sup>10</sup> Entendiéndose que un servicio digital se utiliza económicamente, usa o consume en el país, en los supuestos señalados en el tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del reglamento de la LIR.

<sup>11</sup> Entre otros, en los informes N.ºs 018-2008-SUNAT/2B0000, 124-2012-SUNAT/4B0000 y 110-2019-SUNAT/7T0000, disponibles en los siguientes enlaces: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2008/oficios/i0182008.htm>, <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i124-2012.pdf> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i110-2019-7T0000.pdf>.

<sup>12</sup> Entendido, para efectos del presente análisis, como el sujeto que utiliza económicamente, usa o consume en el país un servicio digital, al estar comprendido en alguno de los supuestos establecidos en el tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del reglamento de la LIR.

<sup>13</sup> Que permite la interacción, especialmente entre una computadora o un programa informático y su usuario (Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es>).



SUNAT/4B0000<sup>14-15</sup> que para que una determinada operación califique como “servicio” para propósitos de las normas sobre servicios digitales, esta debe consistir en una “prestación de hacer” y no en una prestación de dar.

No obstante, en la medida que el Código Civil Peruano<sup>3</sup> no define a las obligaciones de hacer<sup>16</sup>, ni tampoco a las de dar, resulta indispensable recurrir a la doctrina jurídica para establecer su alcance.

Así pues, Llambias<sup>(17)</sup> sostiene que “(...) *la obligación de hacer es un hecho de conducta, a diferencia del objeto de las obligaciones de dar, que consiste en un bien, del que debe desprenderse el deudor a favor del acreedor; significando esto que las obligaciones de hacer se caracterizan por el compromiso de una energía de trabajo, sea física o moral, del deudor a favor del acreedor*”.

Asimismo, en cuanto al servicio digital, cabe considerar que Muñoz<sup>(18)</sup> precisa que este “(...) *conlleva implícita una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible cuya ejecución no está circunscrita a un lugar físico determinado y que, además, se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos (...)*”.

Siendo ello así, toda vez que la operación materia de análisis supone la ejecución de un hecho de conducta por parte del sujeto no domiciliado, que consiste en permitir al usuario domiciliado el acceso y uso en línea de libros interactivos que pone a su disposición a través una plataforma informática, se puede afirmar que se trata de una obligación de hacer y no de dar, independientemente de que la prestación sea pactada por plazo limitado o ilimitado y, por lo tanto, tal operación califica como un servicio.

Nótese que el análisis efectuado en el párrafo precedente resulta aplicable tanto al supuesto en el que la retribución pagada por el usuario domiciliado dé acceso al libro interactivo por tiempo ilimitado, como a aquel a que se refiere la segunda conclusión del informe N.º 000013-2024-SUNAT/7T0000, en donde el acceso a dicho libro se da por un tiempo limitado, mientras se pague la contraprestación.

Asimismo, habida cuenta que el servicio prestado por la empresa no domiciliada se realizó a través de una plataforma tecnológica a la cual únicamente se accede por Internet, siendo este servicio, por su propia naturaleza, prestado mediante accesos en línea y en forma automática, dependiendo, por tanto, de la tecnología de la información, se puede concluir que cumple con las características señaladas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del reglamento de la LIR, anteriormente reseñado.

<sup>14</sup> Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i124-2012.pdf>

<sup>15</sup> En el cual se analizó si para fines de la LIR y su reglamento, la de venta de bases de datos de un proveedor no domiciliado a un cliente domiciliado a través de un medio electrónico, a propósito de una suscripción anual, constituye un servicio digital y genera renta de fuente peruana gravada con el impuesto a la renta sujeta a retención, siendo que, tales bases de datos no son elaboradas en función de las preferencias del cliente.

Al respecto, se afirmó que la operación descrita no consiste en un servicio, en tanto no existe una prestación de hacer por parte del sujeto no domiciliado a favor del cliente domiciliado, sino una prestación de dar.

<sup>16</sup> El artículo 1148 de citado código, referido al plazo y modo de obligaciones de hacer, establece que el obligado a la ejecución de un hecho debe cumplir la prestación en el plazo y modo pactados o, en su defecto, en los exigidos por la naturaleza de la obligación o las circunstancias del caso.

<sup>17</sup> LLAMBIAS, Jorge Joaquín, citado por OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, en Tratado de las Obligaciones. Volumen XVI, Primera parte. Tomo II. Fondo Editorial de la PUCP. 2001; p. 187.

<sup>18</sup> MUÑOZ, Silvia. Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Diciembre, 2008: p.176.



Por consiguiente, se puede afirmar que en el supuesto de una empresa no domiciliada en el país, que pone a disposición de un usuario domiciliado libros interactivos a través de una plataforma tecnológica a cambio de un pago único que permite acceder al libro por un tiempo ilimitado (de manera perpetua), la retribución pagada por dicho usuario constituye, para su perceptor, una renta de fuente peruana por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país sujeta a retención del impuesto a la renta correspondiente.

## CONCLUSIONES:

1. Para efecto de la exoneración del IGV a que se refiere la ley N.º 31893 y su reglamento, permitir el acceso y uso en línea de libros interactivos que son puestos a disposición de un usuario por un tiempo limitado mediante una plataforma tecnológica a cambio de un pago único o de una contraprestación periódica, mientras se pague la contraprestación, no constituye una operación exonerada del IGV.
2. La operación descrita en el párrafo anterior tampoco se encuentra comprendida en la mencionada exoneración aun cuando se permitiera el acceso y uso en línea de dichos libros interactivos por tiempo ilimitado (de manera perpetua).
3. En el supuesto de una empresa no domiciliada en el país, que pone a disposición de un usuario domiciliado libros interactivos a través de una plataforma tecnológica a cambio de un pago único que permite acceder al libro por un tiempo ilimitado (de manera perpetua), la retribución pagada por dicho usuario constituye, para su perceptor, una renta de fuente peruana por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país sujeta a retención del impuesto a la renta correspondiente.
4. Déjese sin efecto el fundamento contenido en el octavo párrafo del numeral 2 del rubro “análisis” del informe N.º 000013-2024-SUNAT/7T0000, según el cual la operación materia de consulta califica como servicio, en el extremo que señala: “(...) puesto que el proveedor no domiciliado cede al usuario temporalmente el uso de un libro interactivo”.

En ese sentido, la segunda conclusión del citado informe debe ser entendida de acuerdo con los criterios establecidos en el numeral 3 del rubro “análisis” del presente informe.

cpf/smr  
 CT00138-2024  
 CT00139-2024  
 CT00140-2024  
 CT00141-2024  
 IGV – Exoneraciones  
 Impuesto a la Renta – Servicios Digitales.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 02/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
 CVD: 0115 8311 4148 8892



ERNESTO JAVIER  
 LOAYZA CAMACHO  
 GERENTE  
 02/09/2024 14:57:47