

Más allá del reciente cambio de opinión de la Administración Tributaria, ¿cuál es la forma correcta de calificar un servicio como digital para fines del Impuesto a la Renta?

Sussel Xiomara Landeo Huamán*

Resumen.- Este artículo analiza el tratamiento tributario de los servicios digitales en el Perú, centrado en la interpretación del listado del Reglamento del Impuesto a la Renta. Se sostiene que un servicio solo califica como digital si cumple con los requisitos esenciales previstos en la norma. En este sentido, se busca reflexionar sobre la forma correcta de leer dicho listado sin perjuicio del reciente cambio de opinión de la Administración Tributaria mediante el Informe No. 046-2025-SUNAT/7T0000.

Palabras claves.- Servicios digitales – Impuesto a la Renta – Comercio electrónico.

Abstract.- This article analyzes the tax treatment of digital services in Peru, focusing on the interpretation of the list contained in the Income Tax Regulations. It argues that a service qualifies as digital only if it meets the essential requirements established by law. In this regard, the article seeks to reflect on the proper way to construct said list, notwithstanding the recent change in the Tax Administration's position as set forth in Report No. 046-2025-SUNAT/7T0000.

Keywords.- Digital services – Income Tax – Peruvian Tax Administration, E-commerce.

* Abogada senior del área de Consultoría Tributaria en EY Perú con más de 6 años de experiencia en consultoría tributaria para empresas nacionales e internacionales. Realizó un Summer Course en International Tax Law en ITC Leiden, Singapur, y un PEE en Derecho Empresarial y Financiero en ESAN. Miembro activo del IPDT, GES- UNMSM y CAL, es autora de artículos tributarios y conferencista en foros académicos.

I. Regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

La vigente Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la “Ley del IR”) establece que los sujetos no domiciliados en el país tributan vía retención por sus rentas de fuente peruana¹.

A su vez, el artículo 9 de la Ley del IR establece los supuestos de renta de fuente peruana, siendo uno de ellos el de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional, cuya tasa de retención es del 30%². Siguiendo una interpretación contraria de esta norma, las de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, esto es, los servicios en general, que no se lleven a cabo en territorio peruano no se encuentran sujetos a retención del Impuesto a la Renta (en adelante, “IR”) en Perú.

La excepción a esta regla son los servicios de asistencia técnica y digitales utilizados económicamente en el país, los cuales, sin importar el lugar en que se presten, se encuentran sujetos a retención del IR con las tasas del 15% y 30%, respectivamente³.

Dado que el objetivo de este trabajo es abordar los servicios digitales utilizados económicamente en el Perú. A continuación, comentaremos su regulación en la Ley del IR y su Reglamento.

i. Ley del IR

Los servicios digitales fueron introducidos en la Ley del IR en el 2004 mediante el Decreto Legislativo 945, el cual incorporó el inciso i) del artículo 9⁴.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo 970 -vigente desde el

¹ Artículos 6, 71 y 76 de la Ley del IR.

² Según el inciso e) del artículo 9 de la Ley del IR y el artículo 56 de esta misma Ley.

³ Según el artículo 56 de la Ley del IR.

⁴ Cuyo texto era el siguiente:

Artículo 9.-En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(...) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

año 2007 y cuyo texto continúa vigente hasta hoy-, se sustituyó el referido inciso i) del artículo 9º de la Ley del IR para incluir redes equivalentes al internet, manteniendo como criterio esencial la utilización económica del servicio en el país⁶.

Según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nro. 945, los servicios digitales regulados en nuestra legislación pertenecen al género “E-commerce”. En efecto, este género comprende a las ventas de bienes tangibles, prestación de servicios⁷ y operaciones con intangibles.

Así, aun cuando el “E-commerce” comprende otras operaciones, el legislador se limitó a gravar con el IR únicamente los servicios digitales.

La razón de ello fue que el legislador buscó cubrir rentas antes no sujetas a imposición por ausencia de criterios de conexión aplicables, introduciendo nuevas reglas de fuente basadas en el lugar de uso, consumo o aprovechamiento económico del servicio, pero no definió con precisión qué características convierten a un servicio en “digital”.

⁵ Cuyo texto es el siguiente:

Artículo 9.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

(...) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

⁶ Nótese que, que los alcances de servicios digitales introducidos mediante el Decreto Legislativo 945, no fueron modificados con el Decreto Legislativo 970, puesto que este solo precisó las redes equivalentes al internet.

⁷ Servicios calificados como digitales según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo Nro. 945:

- Mantenimiento de software: Contratos de mantenimiento de software usualmente ofrecen actualizaciones del software adquirido y servicio técnico. Si los cargos por cada concepto (las actualizaciones y el servicio técnico) se realizan de forma separada, el tratamiento puede diferenciarse en ese sentido. Si los cargos no se separan la transacción en su totalidad será tratada como venta de bienes.
- Soporte técnico al cliente en red: El vendedor provee al consumidor de un servicio que se presta a través de la misma red. El servicio puede comprender

Desde nuestro punto de vista, este criterio expuesto en el último párrafo resulta de suma relevancia para los fines del presente ensayo, dado que la Ley del IR se limitó a señalar que califican como servicios digitales los prestados a través de Internet que sean utilizados económicamente en el país no determinando qué características deben de cumplir los servicios prestados mediante Internet para calificar como digitales.

Como veremos en el punto siguiente, dichas características fueron reguladas en el Reglamento de la Ley del IR, en el cual también se incorporó el listado de servicios que califican como digitales que inicialmente había formado parte de la Exposición de Motivos de la Ley del IR.

recomendaciones de instalación, la provisión de documentación técnica, bases de datos o conexión automática a través del correo electrónico con personal técnico.

- Data Warehousing: El cliente almacena su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar y manipular tal información de manera remota.
- Application hosting: El cliente almacena su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar y manipular tal información de manera remota.
- Provisión de servicios de aplicación: El prestador del servicio de aplicación (ASP) pone a disposición del cliente una aplicación de software almacenada en servidores de su propiedad y controlados por él. El manejo del software por parte del cliente es equivalente a una situación en la que el cliente tuviera contratados servicios de outsourcing mediante los cuales una oficina remota una vez accesado al software, puede ordenar, pagar y obtener bienes o servicios ofrecidos por terceras partes, desde equipo de oficina hasta reservaciones aéreas para los ejecutivos.
- Almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting): El proveedor ofrece espacio en su servidor para almacenar páginas o sitios web no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servicio de su propiedad. El proveedor es compensado con un honorario fijado en función a la duración del contrato.
- Acceso electrónico a servicios de consultorio: Comprende los servicios de consultores, abogados, médicos u otros, profesionales que provean de senados profesionales a través del correo electrónico, video teleconferencia u otro medio remoto de comunicación.
- Propaganda y publicidad: Propagandistas pagan por tener diseminado en

ii. Reglamento de la Ley del IR

En el 2004, el Decreto Supremo 086-2004-EF incorporó al Reglamento de la Ley del IR las características y el listado de servicios calificados como digitales.

Se definió al servicio digital como aquel puesto a disposición del usuario a través de Internet u otra red similar mediante acceso en línea, que es esencialmente automático y no viable sin tecnología de la información. Así, se incluyeron como supuestos de servicios digitales al mantenimiento de software, soporte técnico en línea, almacenamiento de información, hospedaje de aplicaciones, servicios ASP, web hosting, consultoría electrónica, publicidad digital, subastas en línea, distribución electrónica de información, acceso a páginas interactivas, capacitación remota y portales de compraventa.

determinadas páginas o sitios web sus avisos de publicidad. Estos avisos son pequeñas imágenes gráficas contenidas en un sitio de la red. Las tasas que se fijan varían desde el número de veces en que el aviso es mostrado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente ingresa al aviso desplegado en la página web.

- Remate en línea: El proveedor de Internet oferta diversos ítems para que sean adquiridos por remate. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes. El vendedor compensa al proveedor de Internet con un porcentaje de la venta.
- Reparto de información: El proveedor de internet distribuye electrónicamente Información a los suscriptores en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en formato reducido diseñada según sus específicas necesidades.
- Acceso a una página o sitio interactivo de Internet: El proveedor pone a disposición de los suscriptores una página web caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos). Los suscriptores pagan una comisión fija por el acceso al sitio o página. El principal valor del sitio de Internet para los suscriptores es su interacción con la página más que la posibilidad de conseguir el producto o el servicio de la red.
- Portales en línea para la contraventa: El operador de una página de internet almacena en sus servidores de bienes o servicios. Los usuarios de tales sitios de Internet pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes. Los proveedores pagan una comisión al operador del sitio equivalente a un porcentaje de las órdenes realizadas.

Posteriormente, el Decreto Supremo 159-2007-EF precisó que dichos servicios también podían prestarse a través de redes similares al Internet, sin alterar sus características esenciales. Actualmente, esta definición se recoge en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento, estableciendo un marco normativo que delimita con mayor claridad el universo de servicios digitales sujetos a imposición en el Perú.

Como se puede observar, los primeros párrafos del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR brindan mayores alcances de lo que debe entenderse por servicios digitales. Así, es posible resaltar los siguientes aspectos:

- El primer párrafo regula las características esenciales o requisitos necesarios que deben cumplir los servicios para calificar como digitales. Estas características –que serán comentadas a mayor detalle en el punto siguiente– son (i) que exista un servicio, (ii) que se preste a través de Internet o una red similar, (iii) que requiera de acceso en línea, (iv) que sea esencialmente automático, y (v) que no sea viable en ausencia de la tecnología de la información.
- El segundo párrafo establece un listado no taxativo de trece servicios que califican como digitales.

Ahora bien, para identificar por qué se regularon determinadas características como esenciales para que un servicio califique como digital y porqué además se reguló un listado de servicios que califican como digitales, corresponde remitirnos a la Exposición de Motivos del Decreto Supremo 086-2004-EF.

Al respecto, la definición de servicio digital y requisitos mínimos que deben cumplirse para calificar como tal provino del documento de trabajo denominado “TAXUD 2303/03 Rev 2 final - VALUE ADDED TAX COMMITTEE” de la Comisión Europea⁸.

⁸ Sobre la definición y características que deben cumplir los servicios digitales, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 945 señala lo siguiente: “Como quedó sustentado en la exposición de motivos del Decreto legislativo N° 945, los servicios digitales son una especie de los productos digitales (que incluyen a los bienes digitales y a las transacciones con intangibles) que se caracterizan, básicamente, por transferirse en línea a los usuarios a través de la técnica de la descarga electrónica (download). Para definir a los servicios digitales se han considerado, además de la característica antes enunciada, algunos aspectos del

Desde nuestra perspectiva, es importante realizar un contraste de los requisitos que deben cumplir los servicios digitales según el referido documento de la Comisión Europea con el texto recogido en el Reglamento de la Ley del IR:

Requisitos que deben cumplir los servicios digitales según la Comisión Europea	Requisitos que deben cumplir los servicios digitales según el Reglamento de la Ley del IR
1) Es entregado mediante Internet o una red electrónica (basada en internet o redes similares). 2) La naturaleza del servicio es altamente dependiente de la tecnología de la Información para su suministro: ▪ El servicio es esencialmente automático. ▪ Involucra una mínima intervención humana. ▪ No es viable en ausencia de la tecnología de la Información.	▪ Es un servicio. ▪ Se presta a través de Internet: O cualquier otra red similar (intranet y extranet). ▪ Requiere acceso en línea ▪ Es esencialmente automático. ▪ No debe ser viable en ausencia de la tecnología de la información.

Lo anterior confirma que el documento emitido por la Comisión Europea fue una referencia fundamental para regular la definición y características de los servicios digitales en el Reglamento de la Ley del IR. Asimismo, permite identificar que el requisito de automaticidad del servicio está vinculado a la exigencia de una mínima intervención humana en su prestación.

concepto de ‘**servicio prestado por vía electrónica**’ que ha definido el Comité del Impuesto al Valor añadido de la Comisión Europea en el documento de trabajo TAXUD 2303/03 Rev 2 final - VALUE ADDED TAX COMMITTEE (Article 29 of Directive 77/388/EEC (Bruselas, 2003), encargada de evaluar la aplicación de las normas comunitarias del IVA en relación a las operaciones de comercio electrónico. Así, para el referido Comité un ‘servicio prestado por vía electrónica’ es aquel que guarda los siguientes elementos: (i) es aquel que es entregado a través de Internet u otra red electrónica; (ii) la naturaleza del servicio es altamente dependiente en las tecnologías de información; y, (iii) **requiere una mínima intervención humana.**” (Énfasis agregado).

Cabe señalar, además, que el documento emitido por la Comisión Europea incluye un listado de servicios susceptibles de ser calificados como digitales y otro de aquellos que, por sus características, no cumplen con dicha calificación. A continuación, se presenta parte de este listado:

A. Servicios calificados como digitales

Concepto	Ejemplos
Suministro de sitios web, alojamiento web y mantenimiento a distancia de programas y equipos	Mantenimiento a distancia automatizado y en línea de los programas
	Alojamiento de sitios y páginas web
	Administración remota de sistemas
	Almacenamiento de datos en línea (es decir, donde los datos específicos se almacenan y recuperan electrónicamente)
	Suministro en línea de espacio en disco a la carta
Enseñanza a distancia	Enseñanza automatizada y dependiente de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, incluidas las aulas virtuales.
	Cuadernos de trabajo completados por el alumno en línea y calificados automáticamente, sin intervención humana.

B. Servicios no calificados como digitales

Concepto	Razonamiento
Servicios de abogados y consultores financieros, etc., que asesoran a los clientes a través del correo electrónico	Esta es una prestación de servicios que depende de una intervención humana sustancial y el Internet o la red electrónica solo se utiliza como medio de comunicación
Servicios de enseñanza interactiva en los que el contenido del curso es impartido por un profesor a través de Internet o de una red electrónica (es decir, a través de un enlace remoto)	

De lo anterior se tiene que el documento en el cual se basó el Reglamento de la Ley del IR expresamente **excluye a los servicios que dependen de una intervención humana sustancial como digitales, debido a que no cumplen con el requisito de ser esencialmente automáticos.**

La Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley del IR aclara que el listado de servicios digitales incorporado en la norma tiene carácter no taxativo. Además, señala como fuentes de referencia dos documentos clave a nivel internacional: (i) el Reporte Final de la OCDE sobre caracterización de rentas vinculadas al comercio electrónico, y (ii) el documento de trabajo de la OCDE titulado “¿Son actuales reglas de los convenios para evitar la doble imposición apropiadas para gravar los beneficios empresariales provenientes del comercio electrónico?”. Esta referencia internacional subraya la intención del legislador de alinear el marco tributario peruano con estándares globales, aunque deja abierta la necesidad de precisar criterios sustantivos para delimitar el alcance del concepto de servicio digital.

Al respecto, debemos señalar que el primero de dichos documentos contiene un listado de 29 operaciones de comercio electrónico, siendo que algunas de ellas guardan similitud con el listado regulado en el Reglamento de Ley del IR. Por su parte, el segundo documento contiene operaciones mucho más generales de comercio electrónico (que no es servicio digital propiamente dicho según lo expuesto líneas arriba).

De lo anterior se tiene que la definición y requisitos necesarios de los servicios digitales se basó en un documento emitido por la Comisión Europea; mientras que el listado de trece operaciones que califican como digitales se basó en documentos emitidos por la OCDE.

A continuación, presentamos un resumen de los aspectos más resaltantes de ambos documentos (ver siguiente página).

De lo expuesto en este punto es posible concluir que la Ley del IR regula el supuesto de hecho que configura renta de fuente peruana sujeta a retención en Perú y su criterio de conexión: Servicios digitales prestados a través de Internet o alguna otra red similar que sean utilizados económicamente, usados o consumidos en el Perú.

No obstante, no brinda mayor alcance sobre qué debe entenderse por servicio digital, para lo cual es preciso remitirse al Reglamento de la Ley del IR, el cual consta de dos partes:

- a. Una primera parte en la que se regulan los cinco requisitos necesarios para que un servicio digital califique como tal.
- b. Un listado no taxativo de trece operaciones que califican como digitales.

Comité del Impuesto al Valor añadido de la Comisión Europea	Documento de trabajo de la OCDE
• Establece los requisitos esenciales para que el servicio sea calificado como digital, entre ellos, ser esencialmente automático. • Establece un listado de operaciones que califican como servicios digitales, en el que se evidencia que son esencialmente automáticos. • Establece un listado de operaciones que no califican como servicios digitales en donde se encuentra los servicios de abogados y consultores financieros mediante correo electrónico y cuya razón de su exclusión es que requieran una sustancial intervención humana y son viables mediante otros medios de comunicación.	• No define a los servicios digitales ni establece sus características ni requisitos esenciales. • Establece operaciones de <i>E-commerce</i> (comercio electrónico), las cuales deben ser categorizadas. Incluye la prestación de servicios y otras operaciones de comercio electrónico como venta de software, mantenimiento de software, y otras en el contexto del comercio electrónico, pero que no son esencialmente automáticos. • Aun cuando no define al servicio digital, se recogieron estos supuestos para elaborar el listado del Reglamento de la Ley del IR.

En el punto siguiente explicaremos que la forma en que ambas partes deben ser leídas admite más de una interpretación, siendo que el punto subsiguiente desarrollaremos los argumentos que sustentan cada una de ellas.

II. Problemática: Ambigüedad interpretativa y posibles interpretaciones

Según se explicará en este punto, existe más de una forma de leer el primer y segundo párrafo del inciso b) del Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR.

De una lectura conjunta es posible evidenciar una incongruencia entre ambos párrafos, puesto que el primero establece requisitos generales que deben cumplir los servicios para calificar como digitales, mientras que el segundo contiene un listado de servicios que califican como tales aun cuando de su texto se evidencia que no cumplen con el íntegro de los requisitos generales previstos en el primer párrafo.

Al respecto, el primer párrafo del Reglamento de la Ley del IR establece los requisitos que deben de cumplir los servicios digitales para calificar como tales, siendo estos los siguientes:

- Que exista un servicio. Esto es, una prestación realizada por un proveedor a un cliente.
- Que se preste a través de Internet, o cualquier otra red similar (intranet y extranet).
- **Requiere acceso en línea. Esto es, que se debe estar conectado a la red para recibir una respuesta automática.**
- Que sea esencialmente automático, lo cual, según el documento emitido por la Comisión Europea que motivó esta regulación, debe ser viable con mínima o incluso nula intervención humana.
- No debe ser viable en ausencia de la tecnología de la información, lo que implica que requiere un desarrollo mínimo de herramientas informáticas.

Queda claro que estos requisitos legales son concurrentes en tanto forman parte de un mismo párrafo, de modo que, si un servicio no cumple con alguno de ellos, este no podrá ser calificado como servicio digital.

Por su parte, el segundo párrafo del Reglamento de la Ley del IR establece un listado taxativo de servicios que califican como digitales, siendo relevante resaltar los contenidos en los numerales 2 y 7 del inciso b) del artículo 4-A⁹ de esta norma porque claramente no cumplen con el requisito de ser esencialmente automáticos y requieren de una importante intervención humana.

Siendo ello así, es posible advertir una clara contradicción entre el primer y el segundo párrafo de la norma analizada, puesto que el primero exige como requisito necesario para que un servicio califique como digital el que el servicio sea esencialmente automático, esto es, que cuenten con una mínima intervención humana; mientras que el segundo establece que califican como servicios digitales servicios que no cumplen con ser esencialmente automáticos (en tanto cuentan con una preponderante intervención humana).

⁹ Artículo 4-A. - "(...) 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 (...) 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."

Para superar dicha contradicción entre los requisitos necesarios de los servicios digitales contenidos en el primer párrafo de la norma con el listado contenido en el segundo párrafo de esta, es posible identificar dos interpretaciones sobre la lectura que debe darse al listado indicado:

- a. **Primera interpretación:** Basada en una lectura sistemática y finalista de los dos primeros párrafos de la norma, los supuestos del listado solo calificarían como digitales si es que cumplen con los requisitos generales previstos en el primer párrafo de la norma.
- b. **Segunda interpretación:** Basada en una lectura literal del segundo párrafo de la norma, los supuestos del listado calificarán como digitales por el simple hecho de estar comprendidos en dicho listado sin perjuicio de que no cumplan con los requisitos necesarios previstos en el primer párrafo de la norma.

Habiendo referido ambas interpretaciones pasamos a analizar los fundamentos que la sustentan en el punto siguiente.

III. Análisis técnico de las interpretaciones del Artículo 4-A del Reglamento

- i. **Primera interpretación: Los supuestos del listado solo calificarían como digitales si es que cumplen con los requisitos generales previstos en el primer párrafo de la norma**

Esta interpretación se sostiene en una lectura sistemática e integral de los dos primeros párrafos del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR¹⁰. Mientras el primero establece los requisitos esenciales para que un servicio califique como digital, el segundo cumple un rol ejemplificativo, sin capacidad definitoria autónoma.

¹⁰ Artículo 4-A.- “(...) 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.” (Énfasis agregado).

Por tanto, los servicios enumerados solo calificarán como digitales si cumplen con las condiciones del primer párrafo, entre ellos, **ser** esencialmente automático y contar con una mínima intervención **humana**. Esta interpretación ha sido compartida tanto por el Tribunal Fiscal¹¹ como por el poder Judicial¹².

¹¹ A tal efecto, véase las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal:

- **05459-8-2018:** El Tribunal Fiscal señaló que, aun si se tratara de un servicio de consultoría, para calificar como servicio digital debe cumplirse con lo previsto en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la LIR. En este caso, no se configuró un servicio digital porque: (i) no se prestó mediante accesos en línea; (ii) no benefició al usuario de forma inmediata; (iii) se evidenció el uso correos y llamadas telefónicas solo como medios de comunicación; y, (iv) el servicio era viable incluso sin tecnologías de la información.
- **09787-4-2019:** Para que un servicio califique como digital bajo el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, debe cumplir con los elementos previstos en la definición general de servicio digital contenida en dicho inciso. En este sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado que, en el caso analizado, los servicios prestados no califican como digitales, al no haberse puesto a disposición del usuario mediante accesos en línea ni haberse ejecutado de forma inmediata, limitándose los correos electrónicos enviados a ser un medio de comunicación. Asimismo, precisó que los infirmes emitidos por la Administración Tributaria, como el 018-2008-SUNAT/2B0000, no resultan vinculantes para el Tribunal, conforme al artículo 94 del Código Tributario.
- **07221-1-2020:** “(...), a fin de que se configure el servicio digital previsto en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, se debía cumplir con los elementos establecidos en la definición prevista en el citado inciso b) del Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR. (...) en cuanto a lo manifestado por la Administración sobre (...) que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea, **sustentándose en el Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000, es del caso anotar que el mismo no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, según el Art. 94 del C.T.**”

¹² A tal efecto, véase las siguientes sentencias de Casación:

- **16003-2003-LIMA:** “(...) **no es admisible la interpretación literal y aislada que postula la SUNAT**, ya que el ordenamiento tributario debe ser comprendido como un sistema normativo, cuya interpretación exige coherencia con los supuestos legales que lo estructuran. Así, los servicios mencionados en el numeral 7 del literal b) del Artículo 4-A del Reglamento debe ser leídos de forma sistemáticas con los requisitos generales del mismo Artículo, evitando interpretaciones arbitrarias o carentes de sustento jurídico.”

ii. Segunda interpretación: los supuestos del listado calificarán como digitales por el simple hecho de estar comprendidos en dicho listado sin perjuicio de que no cumplan con los requisitos necesarios previstos en el primer párrafo de la norma

Esta interpretación se basa en una lectura literal del segundo párrafo del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, asumiendo que los servicios incluidos en el listado califican como digitales por el solo hecho de estar expresamente mencionados, incluso si no cumplen con los requisitos establecidos en el primer párrafo.

Esta postura, fue sostenida por la SUNAT en los Informes 018-2008-SUNAT/2B0000¹³ y 039-2024-SUNAT/7T0000, mediante los cuales se sostuvo una interpretación aislada de los supuestos contenidos en el listado del Reglamento por sobre los requisitos generales para calificar un servicio como digital.

A mayor abundamiento, en el Informe 039-2024-SUNAT/7T0000 la Administración Tributaria sostuvo que un servicio califica como digital por el solo hecho de estar incluido en el listado del Reglamento, aun cuando no cumpla con los requisitos del primer párrafo. En esa línea, consideró como digitales servicios como el soporte técnico brindado por técnicos a través de plataformas o correo electrónico, limitando su gravamen únicamente a su uso económico en el país.

-
- **2705-2024-LIMA:** Estos servicios no califican como digitales sujetas a retención del 30%, por las siguientes razones: (i) aunque el Reglamento incluye servicios como soporte técnico en red y consultoría vía correo electrónico o videoconferencia, estos solo se consideran digitales si cumplen con los requisitos generales de la norma; (ii) uno de dichos requisitos es que el servicio sea esencialmente automático, es decir, dependiente de la tecnología y con mínima intervención humana; y, (iii) por tanto, el uso de correo electrónico u otros medios remotos no basta por sí solo para calificar el servicio como digital, si no cumple con los elementos esenciales previstos en la normativa.

¹³ **Informe 018-2008-SUNAT/2B0000:** “El Reglamento, al indicar que el servicio se pone a disposición mediante accesos en línea, se refiere a que el servicio se presta al usuario mediante conexión a la red, tal como se desprende de las definiciones citadas anteriormente, pero **no implica necesariamente que el servicio sea prestado mediante una respuesta inmediata a un requerimiento.** Ello implica que es determinante para calificar un servicio como digital el medio

Los principales fundamentos de la Administración Tributaria para arribar a dicha conclusión podrían ser resumidos de la siguiente forma:

- El Reglamento de la Ley del IR ha contemplado expresamente los supuestos consultados como servicios digitales, por lo que califican como tales en base a una interpretación literal.
- Estos servicios han sido calificados como digitales en base a los documentos emitidos por la OCDE.
- Por tanto, los supuestos de la lista del Reglamento de la Ley del IR deben ser leídos de forma aislada o separada porque han sido regulados de forma expresa como servicios digitales.
- Los requisitos esenciales solo aplican a supuestos distintos de los que aparecen en la lista del Reglamento de la Ley del IR.

Al respecto, el 08 de mayo del 2025 se publicó el Informe 046-2025-SUNAT/7T0000, mediante el cual la Administración tributaria dejó sin efecto la postura antes descrita y con ella la interpretación literal del Reglamento de la Ley del IR. Aunque cuando ello es así, consideramos importante brindar nuestro punto de vista, a efectos de dirimir la controversia en base a una lectura que se sustente en base a una lectura técnica de la norma que regula el tratamiento de los servicios digitales sin perjuicio de la arribada por la Administración Tributaria.

a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red), pero no la forma cómo se procesa la información, esto es, mediante un procesamiento inmediato o 'en batch'. **A manera de ejemplo podemos citar que el numeral 7 del inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento**, considera como 'servicios digitales' al acceso electrónico a servicios de consultoría, 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.

Ahora bien, la prestación de este servicio no se da siempre en línea (de manera inmediata) pues por el contenido de la consulta, el procesamiento de la misma para dar una respuesta puede tardar, con lo que la prestación es mediata.

Sin embargo, el Reglamento ha calificado al acceso electrónico a servicios de consultoría como un servicio digital a pesar de no necesariamente originar una respuesta al usuario de forma inmediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea." (Énfasis agregado).

iii) Nuestra posición

Desde nuestro punto de vista, la interpretación sistemática y finalista, que exige que los servicios incluidos en el listado del Reglamento califiquen como digitales solo si cumplen con los requisitos generales previstos en el primer párrafo del Artículo 4-A, es la que presenta mayor solidez técnica y jurídica. Esta lectura es la compartida por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, y pareciera guardar coherencia con la reciente rectificación de posición de la SUNAT (Informe Nro. 046-2025-SUNAT/7T0000).

A continuación, presentamos los fundamentos que la sustentan:

A. Con relación a la primera interpretación referida a que los supuestos del listado solo calificarían como digitales si es que cumplen con los requisitos generales previstos en el primer párrafo de la norma, debemos señalar lo siguiente:

- **Coherencia normativa:** Una lectura integral del Artículo 4-A revela que el primer párrafo cumple una función definitoria, estableciendo requisitos esenciales como la automatización del servicio y la dependencia tecnológica. Solo aquellos servicios que superen este umbral pueden ser evaluados a la luz del listado ejemplificativo del segundo párrafo.
- **Soporte en fuentes internacionales:** El documento de la Comisión Europea que sirvió de base para la regulación peruana excluye expresamente como servicios digitales aquellos que requieren intervención humana sustancial, como, por ejemplo, la consultoría profesional prestada por correo electrónico.
- **Conexión con la *ratio legis*:** La regulación de los servicios digitales responde a la necesidad de gravar servicios que, por su naturaleza automatizada, dificultan la aplicación de los criterios tradicionales de conexión territorial. Incluir servicios con intervención humana desnaturaliza este objetivo y puede resolverse aplicando normas ya existentes.
- **Principio de neutralidad tributaria:** Garantizar que la calificación de un servicio como digital responda a su verdadera naturaleza y no únicamente al medio utilizado para su prestación.

En suma, consideramos que, la interpretación sistemática asegura la coherencia interna del ordenamiento, respeta el contexto normativo y doctrinario en el que se dictó la norma, lo que corrobora su validez técnica. Además, es la posición compartida a nivel jurisprudencial.

B. Con relación a la segunda interpretación referida a que los supuestos del listado calificarán como digitales por el simple hecho de estar comprendidos en dicho listado sin perjuicio de que no cumplan con los requisitos necesarios previstos en el primer párrafo de la norma, consideramos que carece de validez técnica en base a lo siguiente:

- Se basa en una lectura aislada de los párrafos del Artículo 4-A del Reglamento, sin reconocer la función definitoria del primer párrafo ni el carácter ejemplificativo del listado.
- Invierte el orden lógico de interpretación normativa, al priorizar el listado de ejemplos sobre la definición general, ello, contradice principios elementales de la hermenéutica jurídica.
- Ignora que las fuentes citadas en la exposición de motivos- especialmente los documentos de la OCDE- describían operaciones generales de comercio electrónico, muchas de las cuales no cumplen con las características esenciales para ser consideradas servicios digitales.
- Desconoce que el documento más idóneo para definir los servicios digitales es el emitido por la Comisión Europea, el cual excluye expresamente a aquellos que implican una intervención humana significativa, como los servicios de consultoría o soporte técnico por correo electrónico.
- Desnaturaliza la *ratio legis* de la norma, al permitir calificar como digitales servicios cuya prestación pueden vincularse claramente a un espacio físico, sin presentar las dificultades de conexión que justifiquen una regulación especial.
- Calificar un servicio como digital únicamente por el medio de prestación - y no por su naturaleza- vulneraría la equidad fiscal y contravendría la finalidad de la norma, toda vez que, se pretendería generar una carga fiscal diferente a determinados contribuyentes en base al medio empleado para realizar sus operaciones y no en base a su capacidad contributiva¹⁴.

¹⁴ En esta línea, podemos indicar el siguiente enunciado de la doctrina:
"Cuando la norma aluda a que el servicio <<se pone a disposición>> del usuario mediante un acceso en línea, se refiere a que es el contenido mismo del servicio el que se traslada, se reparte, se distribuye o se presta al usuario a través de esa vía. Ocurredida alguna de esas acciones, el usuario usa, consume o se beneficia

El análisis de ambas interpretaciones ha permitido evidenciar que solo una lectura sistemática e integral del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR garantiza coherencia normativa, respeto por la finalidad del legislador y aplicación del principio de neutralidad tributaria. Esta interpretación, que exige el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, y como pareciera desprenderse en el reciente Informe 046-2025-SUNAT/7T0000¹⁵.

IV. Sobre el reciente cambio de criterio emitido por la SUNAT

Como hemos indicado, la Administración Tributaria pareciera haber cambiado su posición mediante la emisión del Informe Nro. 046-2025-SUNAT/7T0000, en el cual, deja de lado la interpretación literal descrita en la segunda posición del punto anterior.

Sin embargo, en este Informe no se ha realizado un análisis detallado de las razones técnicas fundamentadas en una lectura sistemática y finalista como se ha hecho en el presente documento, por lo que, sin perjuicio de su emisión, somos de la opinión de que existen argumentos técnicos que sustentan la primera posición según lo desarrollado.

del servicio. En efecto, <<poner a disposición>> el servicio no significa que la comunicación o la conexión de entrada es electrónica sino que el servicio completo se distribuye por ese medio, lo que ha permitido al usuario consumirlo.

Ello implica que no podría configurar un servicio digital aquél cuya primera conexión se realiza por medios electrónicos mediante acceso, por ejemplo a Internet, pero que origina que el servicio mismo (ej. procesamiento de información) se realice en forma física y se transmita por un medio mecánico o físico como por ejemplo, el teléfono o el fax. En ese caso, el <<servicio>> (el procesamiento de datos) no se <<habría puesto a disposición>> del usuario a través de un acceso electrónico. El Internet habría sido utilizado como un medio de comunicación inicial, pero el servicio mismo habría sido realizado en forma física o manual. Nótese que, además, un caso como el descrito, no podría configurar como servicio digital, toda vez que dicha operación no constituiría una de comercio electrónico directo sino indirecto.”

Muñoz Salgado, Silvia María. “Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana”. En: X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 2008, p. 181.

¹⁵ Informe de SUNAT que reconoce que servicios con intervención humana significativa- como el soporte técnico y la consultoría profesional- no califican como digitales si no cumplen con los criterios de automatización y dependencia tecnológica.

Ahora, si bien la SUNAT ha adoptado recientemente una interpretación coherente con el enfoque sistemático del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR –el cual es vinculante es para los funcionarios de la SUNAT, en virtud del artículo 94 del Código Tributario¹⁶–, es importante que los servicios prestados por sujetos no domiciliados que no reúnen las condiciones necesarias para ser calificados como digitales, se encuentren debidamente sustentados con documentación que acredite su naturaleza.

En efecto, si bien la Administración Tributaria pareciera haber dejado sin efecto su lectura literal del Reglamento de la Ley del IR, es importante que, en una eventual fiscalización iniciada por dicha entidad, el contribuyente acredite el no cumplimiento de alguno de estos requisitos para sustentar la no configuración de un supuesto de renta de fuente peruana sujeta a retención del IR.

Así, si se tiene un servicio de consultoría brindado por un profesional ubicado en el extranjero, se debe de contar con documentación que acredite que el servicio no resulta esencialmente automático al tener una preponderante intervención humana. En ese sentido, podría recopilarse una redacción clara del contrato que establezca su forma de prestación y la intervención de un profesional competente, actas de reuniones llevadas a cabo de forma virtual en tiempo real, correos electrónicos que evidencien la materialización de la consultoría, presentaciones elaboradas por el consultor que evidencia una intervención humana, entre otros, de carácter similar.

En suma, si bien el nuevo criterio constituye un avance técnico en el tratamiento de los servicios prestados por proveedores no domiciliados, resulta fundamental que las compañías cuenten con un sustento documentario sólido que les permita acreditar la verdadera naturaleza de sus operaciones. Ello no solo las posicionará de mejor manera frente a un eventual procedimiento de fiscalización tributaria, sino que también contribuirá a mitigar los riesgos de controversias en instancias superiores.

¹⁶ Artículo 94 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (Decreto Supremo 133-2013-EF), que establece que los informes emitidos por la SUNAT son obligatorios para los órganos de la propia Administración Tributaria en tanto no sean modificados o dejados sin efecto.

V. Conclusiones

La regulación de los servicios digitales ha presentado durante años una ambigüedad interpretativa en torno al Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del IR, particularmente respecto a si el listado reglamentario debe ser leído de forma integrada o aislada.

El análisis técnico desarrollado demuestra que solo una interpretación sistemática –que exige el cumplimiento previo de los requisitos esenciales establecidos en el primer párrafo– garantiza coherencia normativa y respeto por la finalidad de la norma.

Esta interpretación se alinea con los documentos internacionales que sirvieron de base para regulación, en especial el emitido por la Comisión Europea, que excluye servicios con alta intervención humana como la consultoría profesional.

Los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial permiten evidenciar que el listado del Reglamento tiene carácter ejemplificativo y debe interpretarse a la luz de los requisitos generales.

Mediante el Informe Nro. 046-2025-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha rectificado oficialmente su criterio asumido en un informe anterior, dejando sin efecto una lectura aislada del listado contenido en el Reglamento de la Ley del IR.

Sin perjuicio de dicho cambio de criterio, es importante analizar el tema en base a una interpretación sustentada en base técnica que sea coherente con la ratio legis, que respete la naturaleza automatizada del servicio, y no en el simple medio de prestación.

En términos prácticos, es importante que las empresas cuenten con documentación de sustento que les permita acreditar la real naturaleza de las operaciones ante un eventual procedimiento de fiscalización tributaria.