



VIDEOJUEGOS DIGITALES: UN VISTAZO TRIBUTARIO A SU COMERCIALIZACIÓN

Autores:
Indira Navarro Palacios
Carlos García Donayre

VIDEOJUEGOS DIGITALES: UN VISTAZO TRIBUTARIO A SU COMERCIALIZACIÓN HACIA EL EXTERIOR

Indira Navarro Palacios¹
Carlos Saúl García Donayre²

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Concepto Clave.
- III. Videojuegos digitales y su tributación.
- IV. Videojuegos digitales y su tributación mediante el uso de tiendas virtuales.
- V. Aplicación de los instrumentos para evitar la doble imposición en la comercialización de videojuegos digitales a través de tiendas virtuales no domiciliadas.
- VI. Principales Conclusiones,

I. INTRODUCCIÓN.

En los últimos años se ha podido observar un crecimiento económico importante en la industria global de los videojuegos. Este crecimiento se debería, entre otros factores, a que las compañías de videojuegos optaron por cambiar su método de distribución física a uno digital, lo cual les ha permitido generar mayores ingresos por la amplia demanda que ha tenido la adquisición de videojuegos en formatos digitales, sobre todo, mediante el uso de tiendas virtuales como Steam, Epic Games Store, Nintendo Eshop, PlayStation Store, entre otros.

En el Perú, los videojuegos digitales representan un mercado atractivo en desarrollo. Cada vez existen en el Perú más empresas que optan por el desarrollo y la posterior comercialización de videojuegos digitales por la alta demanda que existe a nivel internacional y en el país.

En ese sentido, el presente artículo tiene por objeto brindar los aspectos tributarios generales que se deberán considerar en caso se opte por el desarrollo de videojuegos para su comercialización en formato digital desde Perú hacia el exterior, mediante el uso de tiendas virtuales. Es vital conocer los alcances tributarios de estas nuevas vinculaciones económicas si deseamos llegar a tener una noción más real de los costos de incursionar en esta actividad.

¹ Socia y Jefa del Área Tributaria del Estudio Torres y Torres Lara Abogados. Máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.

² Abogado Asociado del Área Tributaria del Estudio Torres y Torres Lara Abogados. Especialista en Derecho Tributario.

Por lo expuesto, a continuación compartimos algunos elementos que nos permitirán conocer de cerca, los principales temas tributarios a los que les debemos poner atención si expandimos dicha actividad hacia el exterior.

II. CONCEPTOS CLAVE.

Es importante recordar que, si estamos evaluando incursionar en el mercado de videojuegos, debemos aproximarnos previamente a ciertos conceptos que nos permitirán poder acercarnos a este mercado.

A continuación definiremos los conceptos básicos que necesitamos conocer:

2.1 Videojuegos.

De acuerdo con la Guía de Derecho de autor para creadores y productores de videojuegos del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad (INDECOPI):³ *“los videojuegos son creaciones intelectuales interactivas destinadas al entretenimiento de sus usuarios. Dichas creaciones contienen varios elementos tales como obras y producciones audiovisuales, obras musicales, sonidos, obras literarias, obras de artes plásticas, entre otras, siendo indispensable la existencia de un programa de ordenador que permita la interconexión. Los videojuegos son obras multimedia⁴ pues están compuestos de varios elementos que, a través de un programa de ordenador, permiten al usuario de los mismos interactuar, por lo que dichas creaciones son consideradas obras de naturaleza compleja. Así, son destacables en el videojuego la presencia principalmente de una obra o producción audiovisual y de un programa de ordenador (software).”*

En ese sentido, podemos señalar que un videojuego es un software que se emplea para el entretenimiento de las personas, y como tal, este videojuego (software) se encuentra protegido por el derecho de autor.

2.2 Desarrollador de videojuegos.

Como su nombre lo indica, el desarrollador es quien produce el juego. Así, por ejemplo, podrá ser considerado como desarrollador de un videojuego una empresa que reúne a un grupo de programadores para que desarrollen un determinado videojuego bajo su dirección.⁵

El desarrollador, al ser el propietario, posee todos los derechos patrimoniales vinculados al videojuego.

Al respecto, el derecho patrimonial comprende, entre otros⁶, el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir:

³ INDECOPI. Guía de Derecho de autor para creadores y productores de videojuegos. Véase en: https://www.indecopi.gob.pe/documents/20787/320184/CARTILLAS_videojuegos.pdf/fb614fc3-71e2-c2a9-eea7-ee3b464544e0

⁴ De acuerdo con la referida Guía, la obra multimedia es una creación digital que combina, a través de un programa de ordenador, elementos pertenecientes a medios diversos, tales como el vídeo, el sonido, la imagen estática, la animación gráfica o el texto, permitiendo al usuario interactuar con su contenido.

⁵ INDECOPI. Guía de Derecho de autor para creadores y productores de videojuegos. Véase en: https://www.indecopi.gob.pe/documents/20787/320184/CARTILLAS_videojuegos.pdf/fb614fc3-71e2-c2a9-eea7-ee3b464544e0

⁶ Además, el derecho patrimonial comprende, el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir: (i) la comunicación al público de la obra por cualquier medio; (ii) la traducción, adaptación, arreglo u otra transformación de la obra; (iii) la importación al territorio nacional de copias de la obra hechas sin autorización del titular del derecho por cualquier medio

i) La reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento. La reproducción se define como la incorporación de la obra o producción intelectual en un soporte o medio que permita su comunicación, incluyendo su almacenamiento electrónico, y la obtención de copias de toda o parte de ella.

ii) La distribución al público de la obra. La distribución se define como la puesta a disposición del público, por cualquier medio o procedimiento, del original o copias de la obra, por medio de la venta, canje, permuta u otra forma de transmisión de la propiedad, alquiler, préstamo público o cualquier otra modalidad de uso o explotación.

Cabe agregar que, los desarrolladores usualmente explotan económicamente sus derechos patrimoniales a través de las siguientes modalidades:

a) La descarga del videojuego (solo código objeto o ejecutable) a través del Internet a cambio de una suma de dinero.⁷ Esta modalidad implica el otorgamiento de una licencia de uso personal, la cual puede ser temporal o indefinida (permanente). La licencia se define como la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria), para utilizarla en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia. A diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad de los derechos patrimoniales sobre el videojuego; solo se trata de una licencia de uso personal⁸ que no permite explotar económicamente el videojuego.

b) La cesión de algunos o de todos los derechos patrimoniales del videojuego a cambio de una suma de dinero. Esta modalidad implica la cesión temporal o definitiva de los derechos patrimoniales sobre el videojuego para que pueda ser explotado económicamente por terceros.

Ahora bien, teniendo en consideración estos conceptos, a continuación procederemos a desarrollar el tratamiento tributario aplicable en la comercialización de videojuegos digitales.

III. VIDEOJUEGOS DIGITALES Y SU TRIBUTACIÓN.

Como hemos mencionado anteriormente, cada vez existen en el Perú más empresas que optan por el desarrollo y la posterior comercialización de videojuegos digitales por la alta demanda que existe.

En ese sentido, quienes opten por desarrollar videojuegos para su comercialización en formato digital desde el Perú hacia el exterior deberán tener en cuenta su incidencia en el Impuesto a la Renta (IR) y en el Impuesto General a las Ventas (IGV).

3.1 Impuesto a la Renta (IR).

Como es de conocimiento general, las empresas domiciliadas en el país tributan con el IR tanto por sus rentas gravadas de fuente peruana como por sus rentas gravadas de fuente extranjera.

incluyendo mediante transmisión; y (iv) cualquier otra forma de utilización de la obra que no está contemplada en la Ley de Derecho de Autor (Decreto Legislativo N° 822) como excepción al derecho patrimonial.

⁷ También se podría dar la explotación económica del derecho patrimonial sobre la venta del videojuego en soporte físico.

⁸ El uso personal implica la reproducción u otra forma de utilización de la obra de otra persona, en un solo ejemplar, exclusivamente para el propio uso de un individuo.

De conformidad con lo establecido en los artículos 9° y 10° de la Ley del IR, califican como rentas de fuente peruana, entre otras⁹, las siguientes:

a) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

b) Las regalías, cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan, se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

c) 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 cual se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

d) La obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

En ese sentido, calificarán como rentas de fuente extranjera, las rentas que se originen por actividades no comprendidas en los referidos artículos 9° y 10°.¹⁰

Ahora bien, en términos generales, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros¹¹. La tasa del IR anual es 29.5% y se aplica sobre la renta neta devengada en cada ejercicio. La renta neta equivale al ingreso bruto devengado¹² menos: (i) las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar; (ii) costos deducibles; (iii) gastos deducibles¹³; y (iv) pérdidas tributarias de ejercicios anteriores¹⁴, de ser el caso.

Adicionalmente, las empresas se encuentran obligadas a realizar pagos a cuenta mensuales (adelantos) del IR anual por sus rentas de fuente peruana. Este pago a cuenta se realiza en función

⁹ Las rentas que se generen por las operaciones indicadas en los artículos 9 y 10 de la Ley del IR calificarán como rentas de fuente peruana, sin importar la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos. Sin perjuicio de que en los artículos 11 y 12 se establezcan otros supuestos de renta de fuente peruana.

¹⁰ Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 11 y 12 de la Ley del IR.

¹¹ Esto incluye las obtenidas en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor.

¹² De acuerdo con el artículo 57° de la Ley del IR, tratándose de rentas de tercera categoría (rentas empresariales), las mismas se imputan en el ejercicio gravable en que se devenguen. El mismo criterio se aplica para la imputación de gastos. En términos generales, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

¹³ Respecto al concepto (iii), en el artículo 37° de la Ley del IR se establece que estos desembolsos constituyen gastos deducibles para fines de este impuesto cuando cumplen con el principio de causalidad, esto es, cuando se encuentran, directa o indirectamente, vinculados con la generación (efectiva o potencial) de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora de rentas gravadas. Adicionalmente, el citado artículo 37° exige el cumplimiento de determinados requisitos y/o condiciones a fin de que ciertos gastos puedan ser considerados como deducibles para fines tributarios. Cabe precisar que en el artículo 44° de la Ley del IR se han establecido de manera expresa los gastos que para efectos tributarios no son deducibles. Así, por ejemplo, no son deducibles los gastos con paraísos fiscales, salvo excepciones (ej. financiamientos).

¹⁴ Los contribuyentes pueden compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, conforme con lo establecido en el artículo 50° de la Ley del IR. Las pérdidas tributarias se arrastran a los ejercicios siguientes en base a dos sistemas a opción del contribuyente. Sistema A: las pérdidas tributarias solo podrán imputarse hasta los 4 ejercicios inmediatos siguientes contra la base tributaria. Sistema B: las pérdidas tributarias se podrán imputar indefinidamente pero solo hasta el 50% de la base tributaria en cada ejercicio.

a los ingresos netos devengados en cada periodo (mes), aplicando la tasa del 1.5% o el coeficiente¹⁵ determinado según el artículo 85° de la Ley del IR, el que resulte mayor.¹⁶ Los pagos a cuenta que se realicen se utilizarán como crédito contra el IR anual que corresponda pagar.

Sin perjuicio de lo comentado, en caso la empresa hubiera obtenido rentas de fuente extranjera, podrá aplicar el IR que hubiera pagado en el exterior contra el IR peruano, en la medida que: (i) el impuesto pagado en el exterior reúna las características de un IR; (ii) se acredite el impuesto pagado (con certificado expedido por la Administración Tributaria de ese país o documento fehaciente); y (iii) el pago se acredite antes del vencimiento de la declaración jurada anual. El crédito que no se utilice en el ejercicio no se podrá arrastrar a los ejercicios siguientes ni dará derecho a devolución. Estas rentas de fuente extranjera solo se considerarán para la determinación del IR anual (29.5%) en la medida que se llegue a determinar un resultado positivo¹⁷ (una utilidad) luego de haber compensado las ganancias y las pérdidas de fuente extranjera en el ejercicio¹⁸.

Hasta este punto, hemos descrito el tratamiento general aplicable a cualquier empresa domiciliada en el país. No obstante, debemos señalar que existe un tratamiento específico aplicable a los videojuegos digitales (software).

Al respecto, con relación a los software, en el artículo 27° de la Ley del IR y en el artículo 16° de su Reglamento se establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 27°.- Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

(...)"

"Artículo 16.- REGALÍAS

La cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación constituye regalía según lo previsto en el primer párrafo del artículo 27 de la Ley, es aquella mediante la cual se transfiere temporalmente la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica.

No constituye regalía, sino el resultado de una enajenación:

1. La contraprestación por la transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, aun cuando estos se restrinjan a un ámbito territorial específico.

2. La contraprestación que el titular originario o derivado de los derechos patrimoniales sobre el software, que conllevan el derecho a su explotación económica, cobre a terceros por utilizar el software, de conformidad con las condiciones convenidas en un contrato de licencia."

¹⁵ Para el periodo de enero y febrero, el coeficiente se determinará dividiendo el IR del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del mismo ejercicio. Para los periodos de marzo a diciembre, el coeficiente se determinará dividiendo el IR del ejercicio anterior entre los ingresos netos del mismo ejercicio.

¹⁶ Cabe precisar que quienes inicien operaciones deberán determinar sus pagos a cuenta en función al 1.5% sobre los ingresos netos de cada periodo.

¹⁷ Este resultado se obtendrá al sumar todos los resultados obtenidos de fuente extranjera (positivos y negativos), y solo si se determina un resultado positivo, este se sumará en la determinación del IR anual. Para tal efecto, la empresa podrá descontar los gastos incurridos vinculados a las rentas de fuente extranjera, en la medida que se cuente con los comprobantes de pago respectivo, entre otros requisitos.

¹⁸ En caso se obtenga una pérdida en el exterior, esta no se podrá utilizar en la determinación del IR anual.

Como se observa, para efectos del IR:

- Calificará como el precio de una venta: la retribución pagada por la transferencia definitiva de la titularidad de todos o alguno de los derechos patrimoniales sobre el software.
- Calificará como el precio de una venta: la retribución pagada por la licencia de uso del software (temporal o permanente).¹⁹
- Calificará como una regalía por cesión de derechos: la retribución por la cesión temporal de todos o alguno de los derechos patrimoniales sobre el software.

Esta calificación es importante debido a que:

a) Si la operación califica como una venta desde Perú hacia el exterior, los ingresos que se obtengan serán de fuente peruana y se deberán considerar tanto para los pagos a cuenta mensuales (como mínimo 1.5% sobre los ingresos netos del mes) como para la regularización del IR anual (29.5%).

b) Si la operación califica como una cesión de derechos (a favor de un sujeto no domiciliado para su uso en el exterior), los ingresos (regalías) que se obtengan serán de fuente extranjera y solo se considerarán para la determinación del IR anual (29.5%) en la medida que se llegue a determinar un resultado positivo (una utilidad neta).²⁰

3.2 Impuesto General a las Ventas (IGV).

Como es de conocimiento general, el IGV grava con la tasa de 18%²¹ las siguientes operaciones:

- a) La venta en el país de bienes muebles.
- b) La prestación²² o utilización²³ de los servicios en el país.
- c) Los contratos de construcción.
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) La importación de bienes.

¹⁹ La SUNAT en el Informe N° 311-2005-SUNAT/2B0000 ha indicado lo siguiente:

"Como puede advertirse, el objeto de la prestación en el contrato de licencia de uso de software es dicho programa en sí, respecto del cual el licenciante otorga al licenciataria la autorización o permiso para que su obra (el software) pueda ser reproducida temporalmente en la memoria temporal del ordenador (reproducción a la que se le denomina comúnmente uso) en una forma determinada y según lo convenido en el contrato, sin que ello implique la transferencia de ningún derecho patrimonial sobre dicho programa.

Ahora bien, toda vez que se ha establecido normativamente que cuando la contraprestación retribuya la adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, se entenderá configurada una enajenación; en el entendido de que para dicho uso se requeriría contar con la correspondiente licencia de uso, se debe concluir que, para efectos del Impuesto a la Renta, en la adquisición de copias de software, la retribución que pagan los licenciataria a los licenciantes respecto de contratos que impliquen la simple licencia de uso de los programas de instrucciones para computadoras no califica como regalía."

²⁰ Este resultado se obtendrá al sumar todos los resultados obtenidos de fuente extranjera (positivos y negativos), y solo si se determina un resultado positivo, este se sumará en la determinación del IR anual. Para tal efecto, la empresa podrá descontar los gastos incurridos vinculados a las rentas de fuente extranjera, en la medida que se cuente con los comprobantes de pago respectivo, entre otros requisitos.

²¹ Cabe notar que este 18% es una tasa conjunta, la cual está compuesta por el 16% por el IGV y el 2% por el impuesto de Promoción Municipal.

²² Entiéndase que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

²³ Entiéndase que el servicio es utilizado en el país cuando el sujeto que lo presta es un sujeto no domiciliado en el país.

Tratándose de la venta en el país de bienes muebles, en la Ley del IGV se precisa que se entiende por venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes. Se entiende por bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

En razón a ello, calificará como una operación gravada con el IGV, la transferencia a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad (venta) de: (i) bienes corporales, (ii) signos distintivos, (iii) derechos de autor, (iv) derechos de llave y similares, entre otros. Al respecto, con relación al término "similares", la SUNAT ha señalado²⁴ que este comprende a aquellos intangibles que tienen naturaleza de bien mueble de acuerdo con su naturaleza civil. Así, por ejemplo, el Código Civil considera bienes muebles a los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patente, nombres, marcas y otros similares.

En base a lo anterior, podemos señalar que; (i) la transferencia de las licencias de uso indefinido o permanente sobre el videojuego digital, y (ii) la transferencia definitiva de los derechos de autor sobre el videojuego digital, se encontrarían gravadas con el IGV como venta de bienes.

Cabe agregar que, cuando los derechos de autor se transfieran de manera temporal o la licencia de uso no sea indefinida o permanente, se generará en principio un servicio gravado con el IGV. No obstante, si dicho servicio se presta desde el país hacia el exterior a favor de un no domiciliado, podría calificar como una exportación de servicios no gravada con el IGV, en la medida que: el uso, la explotación o el aprovechamiento del servicio se realice en el extranjero, y el prestador del servicio se encuentre registrado previamente en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

Hasta este punto, hemos podido observar las implicancias tributarias generales en el IR y en el IGV para quienes desarrollen videojuegos digitales para su posterior comercialización en el exterior.

No obstante, en caso se opte por realizar dicha comercialización mediante el uso de tiendas virtuales de propiedad de empresas no domiciliadas en el país, se deberá tener en cuenta lo indicado en el siguiente punto.

IV. VIDEOJUEGOS DIGITALES Y SU TRIBUTACIÓN MEDIANTE EL USO DE TIENDAS VIRTUALES.

Como es de conocimiento general, las tiendas virtuales permiten a los desarrolladores conectar con miles de jugadores a nivel mundial con el fin de comercializar masivamente sus videojuegos (mediante la venta de licencias de uso indefinido o permanente²⁵).

²⁴ Informe N° 055-2002-SUNAT/K00000.

²⁵ Como hemos mencionado anteriormente, esta licencia solo permite al jugador poder utilizar el videojuego según los términos y condiciones de uso establecidos. Bajo esta licencia, no se transfiere ningún derecho patrimonial de explotación económica del videojuego a favor de los jugadores o terceros.

En ese sentido, los desarrolladores que opten por comercializar sus videojuegos en formato digital a través de tiendas virtuales no domiciliadas en el país (Steam, Epic Games Store, Nintendo Eshop, PlayStation Store, entre otros), podrían hacerlo en base a alguna de las siguientes modalidades²⁶:

4.1 Modalidades de consignación.

Bajo esta modalidad, el desarrollador produciría las licencias de uso indefinido y las vendería solo a la tienda virtual. El desarrollador no se relaciona directamente con los jugadores. La tienda virtual es quien se encargaría de revender las licencias a los jugadores y entregaría un porcentaje de las ventas al desarrollador.²⁷

En razón a ello, las implicancias tributarias serían las siguientes:

Impuesto a la Renta (IR): el desarrollador deberá considerar los ingresos que obtenga por la venta de los videojuegos (es decir, por la venta de las licencias de uso indefinido) a través de la tienda virtual para efectos de los pagos a cuenta mensuales y para la regularización del IR anual.

Cabe precisar que, de ser el caso, estos ingresos también se podrían encontrar gravados con un IR en el país en donde se ubica la empresa propietaria de la tienda virtual (vía retención), generándose una doble tributación por IR (un IR en Perú y un IR en el país donde se ubica la empresa propietaria de la tienda virtual).²⁸

Impuesto General a las Ventas (IGV): la venta de los videojuegos (licencias de uso indefinido) a favor de la tienda virtual para su posterior reventa se encontraría gravada con el IGV debido a que se estaría transfiriendo un derecho permanente sobre el videojuego a favor de la tienda virtual (derecho de revender determinadas licencias de uso adquiridas del videojuego).

4.2 Modalidad de cesión temporal del derecho patrimonial de distribución.

Mediante esta modalidad, el desarrollador cede temporalmente el derecho patrimonial de distribución a favor de la tienda virtual para que sea esta última quien produzca las licencias de uso indefinido para su posterior comercialización a los jugadores.²⁹

En razón a ello, las implicancias tributarias serían las siguientes:

Impuesto a la Renta (IR): los ingresos (regalías) que obtenga el desarrollador por la cesión temporal del derecho patrimonial de distribución a favor de una tienda virtual (no domiciliada) calificarían como renta de fuente extranjera en la medida que el derecho patrimonial se utilice en el exterior. Esta renta neta deberá ser considerada por el desarrollador en la determinación de su IR anual.

Cabe precisar que, de ser el caso, estos ingresos también se podrían encontrar gravados con un IR en el país en donde se ubica la empresa propietaria de la tienda virtual (vía retención), generándose una doble tributación por IR (un IR en Perú y un IR en el país donde se ubica la empresa propietaria de la tienda virtual). Al calificar los ingresos como renta de fuente extranjera,

²⁶ La modalidad a aplicar dependerá de cada tienda virtual y de las negociaciones que se realicen.

²⁷ Estos porcentajes dependerá de cada tienda virtual. A manera de ejemplo, Epic Games Store conserva el 12% de la venta y entrega el 88% restante al desarrollador (<https://www.epicgames.com/store/es-ES/about>).

²⁸ Cabe precisar que no se podría utilizar como crédito el Impuesto retenido en el exterior pues este solo se aplica cuando ha sido realizado sobre renta de fuente extranjera, lo que no ocurre en el presente escenario.

²⁹ La tienda virtual podría llegar a pagar entre un 90% a 70% de las ventas, según cada tienda.

el desarrollador podría utilizar el impuesto retenido en el extranjero como crédito contra el IR peruano conforme se ha mencionado en el punto 3.1.

Impuesto General a las Ventas (IGV): la cesión temporal del derecho patrimonial de distribución que realice el desarrollador a favor de la tienda virtual (no domiciliada) calificaría como una exportación de servicios no gravada con el IGV, conforme se ha mencionado en el punto 3.2.

Como se puede advertir, ambas modalidades tienen en común que el desarrollador podría encontrarse sujeto a una doble tributación por IR (un IR en el país del desarrollador y un IR en el país del propietario de la tienda virtual).

En ese sentido, a fin de aminorar el impacto tributario (en específico, la doble o múltiple tributación en el IR) que se podría generar por operar en el exterior mediante una tienda virtual, es necesario que revisemos los instrumentos para evitar la doble imposición con los que cuenta Perú.

V. APLICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LA COMERCIALIZACIÓN DE VIDEOJUEGOS DIGITALES A TRAVÉS DE TIENDAS VIRTUALES NO DOMICILIADAS.

Conforme se ha podido observar, cuando se realizan operaciones con sujetos de otros países, es común que la renta que se produzca en el exterior se encuentre sujeta a retención por IR, generándose así una doble tributación (un IR en el país del generador de la renta y un IR en el país donde se generó la renta).

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional por IR, celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no solo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.³⁰

Así, por ejemplo, en los referidos acuerdos o convenios, podemos encontrar los siguientes mecanismos que ayudan a atenuar o resolver los casos de doble tributación en el Impuesto a la Renta:

a) Tributación exclusiva: Esta implica que dos o más países que potencialmente podrían gravar una misma renta de un mismo sujeto, opten por escoger cuál de estos países procedería a gravar dicha renta, en cuyo caso, los demás países considerarían estas rentas como exoneradas con el fin de evitar una doble tributación en el mismo sujeto por la misma renta. Así, por ejemplo, los países podrían optar por establecer una tributación exclusiva en el Impuesto a la Renta en base al país donde se generó la renta (como en el caso de la Comunidad Andina) o en base al país de donde proviene (reside) el sujeto que generó la renta (como en el caso de Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal o Suiza).

b) Tributación compartida: Esta implica que los demás países no renuncian a su derecho a gravar una determinada renta con el Impuesto a la Renta. No obstante, acuerdan que dicho gravamen se encuentre sujeto a un determinado límite. Asimismo, acuerdan que el sujeto generador de la renta podrá utilizar el impuesto retenido como crédito contra el Impuesto a la Renta que le corresponda pagar en su país (como en el caso de Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal o Suiza en determinadas rentas).

³⁰ Información obtenida del Ministerio de Economía y Finanzas. Para mayor información se puede acceder a los convenios a través del siguiente enlace: <https://www.mef.gob.pe/es/convenio-para-evitar-la-doble-imposicion>

A continuación procederemos a desarrollar brevemente los instrumentos suscritos por Perú para atenuar o evitar la doble tributación en el IR.

5.1 Convenios para evitar la doble imposición (CDI) en el Impuesto a la Renta.

Perú cuenta con siete CDI suscritos con los siguientes países: Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza. A través de los CDI se establece principalmente una tributación exclusiva en el país de residencia de quien genera la renta (por ejemplo, en el caso de beneficios empresariales). Sin embargo, también encontramos tributación compartida sujeta a límites (por ejemplo, en el caso de regalías). A manera de ejemplo:

En los referidos CDI se establece en común lo siguiente con respecto a los beneficios por actividades empresariales (incluida la comercialización):

Artículo 7

Beneficios empresariales

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Como se observa, tratándose de beneficios empresariales (ingresos por la venta de las licencias de uso indefinido del videojuego), estos beneficios solo se encontrarán gravados en el país de residencia de quien genera la renta.

En ese sentido, podemos señalar que la venta de las licencias de uso indefinido del videojuego hacia Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal o Suiza, solo se encontraría gravado en Perú, por lo que se podría aminorar la carga tributaria del desarrollador (por ejemplo, en caso opte por operar con una tienda ubicada en alguno de estos países).

Cabe precisar que el desarrollador deberá tramitar un certificado de residencia ante la SUNAT para poder aplicar el referido CDI. Este certificado deberá ser obtenido y entregado antes de cualquier pago a fin de que el sujeto no domiciliado considere la aplicación del CDI al momento del pago (la tributación exclusiva indicada en el CDI).

Ahora bien, con respecto a las regalías, (ingresos por la cesión temporal de derechos patrimoniales del videojuego), en los referidos CDI se establece en común lo siguiente:

Artículo 12

Regalías

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido (...)

3. El término "regalías" empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor, patentes, marcas de fábrica, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (...)."

Como se puede apreciar, tratándose de regalías por la cesión temporal de derechos de autor, se ha establecido una tributación compartida sujeta a un límite (varía entre 10% a 15%, según cada CDI). La retención realizada por alguno de los demás países (Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal o Suiza) tendrá un límite (10% o 15%, según cada CDI). Esta retención realizada en alguno de estos países, podrá ser aplicada como crédito por el desarrollador contra el IR peruano que le corresponda pagar.

Conforme a lo expuesto, este artículo aplicará cuando se cedan temporalmente los derechos de autor sobre el videojuego.

Cabe reiterar que las disposiciones establecidas en el CDI solo se aplicarán en la medida que se acredite la residencia del generador de la renta con el certificado de residencia emitido por la Administración Tributaria de su país.

5.2 Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) para evitar la doble imposición en el Impuesto a la Renta.

Son miembros de la CAN: Ecuador, Colombia, Bolivia y Perú. A través de la Decisión 578 de la CAN se establece principalmente una tributación exclusiva en el país de la fuente generadora de la renta.

En razón a ello, en la referida Decisión 578 se establece lo siguiente tanto para beneficios empresariales (venta de licencias de uso indefinido) como para regalías (cesión temporal de derechos de autor):

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables por el País Miembro donde estas se hubieren efectuado.

Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible solo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Como se observa, tratándose de beneficios empresariales (ingresos por la venta de las licencias de uso indefinido), estos solo se encontrarán gravados en el país donde se hubieran generado las actividades empresariales. En este caso, los beneficios se habrían obtenido en Perú debido a que las ventas (las actividades empresariales) se habrían realizado por internet hacia Colombia, Ecuador o Bolivia, por lo que sería Perú el único que podría gravar estos beneficios con un IR.

Por otro lado, tratándose de regalías (ingresos por la cesión temporal de derechos patrimoniales del videojuego), estas solo se encontrarán gravados en el país donde se hubieran utilizado el intangible (el derecho). En este caso, si el derecho patrimonial hubiera sido cedido temporalmente a Colombia, Ecuador o Bolivia, es probable que en alguno de dichos países se haya utilizado el intangible, y por lo tanto, Perú consideraría las regalías pagadas como ingresos exonerados (ingresos por los que no se debe pagar un IR peruano).

Cabe señalar que, para la aplicación de la Decisión 578 no se requiere contar con certificado de residencia debido a que la referida Decisión forma parte de la normativa interna peruana.

VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES.

- 6.1. Las empresas que desarrollen videojuegos para su posterior comercialización desde Perú hacia el exterior deberán tener en cuenta que:

Para efectos del Impuesto a la Renta (IR):

- a) Los ingresos que se obtengan por la transferencia de licencias de uso indefinido y por la transferencia definitiva de los derechos de autor sobre el videojuego, se encontrarán sujetos a los pagos a cuenta mensuales y al IR anual, por tratarse de una renta de fuente peruana.
- b) Los ingresos que se obtengan por la cesión temporal de los derechos de autor sobre el videojuego, se encontrarán sujetos al IR anual en la medida que se termine generando un resultado positivo, por tratarse de una renta de fuente extranjera.

Para efectos del Impuesto General a las Ventas (IGV):

- a) La transferencia de las licencias de uso indefinido y la transferencia definitiva de los derechos de autor sobre el videojuego, se encontrarán gravadas con el impuesto como venta en el país de bienes muebles.
- b) La transferencia temporal de los derechos de autor sobre el videojuego y la transferencia de las licencias de uso temporal sobre el videojuego a favor de sujetos no domiciliados no se encontrarán gravadas con el IGV, en la medida que califiquen como exportación de servicios.

- 6.2. Los desarrolladores que opten por comercializar sus videojuegos en formato digital a través de tiendas virtuales no domiciliadas en el país (Steam, Epic Games Store, Nintendo Eshop, PlayStation Store, entre otros), podrían hacerlo en base a alguna de las siguientes modalidades:

- (i) Modalidad de consignación: el desarrollador produciría las licencias de uso indefinido y las vendería solo a la tienda virtual. El desarrollador no se relaciona directamente con los jugadores. La tienda virtual es quien se encargaría de revender las licencias a los jugadores; y
- (ii) Modalidad de cesión temporal del derecho patrimonial de distribución: el desarrollador cede temporalmente el derecho patrimonial de distribución a favor de la tienda virtual para que sea esta última quien produzca las licencias de uso indefinido para su posterior comercialización a los jugadores.

- 6.3. Es común que la renta obtenida en el exterior se encuentre sujeta a retención por IR, generándose una doble tributación (un IR en el país del desarrollador y un IR en el país del propietario de la tienda virtual). Este efecto podría ser aminorado en base a los instrumentos para evitar la doble imposición con los que cuenta Perú.

- 6.4. El Perú cuenta con siete Convenios para evitar la doble tributación (CDI) suscritos con los siguientes países: Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza. En aplicación de los CDI:

- a) La ganancia por la venta de las licencias de uso indefinido del videojuego hacia estos países solo se encontraría gravada en Perú.
- b) Las regalías por la cesión temporal de derechos de autor hacia estos países estarán sujetas a una tributación compartida con límite (retención máxima de 10% o 15%). Esta retención realizada en alguno de estos países, podrá ser aplicada como crédito por el desarrollador contra el IR peruano que le corresponda pagar.

El CDI solo se aplicará en la medida que se acredite la residencia del generador de la renta con el certificado de residencia emitido por la Administración Tributaria de su país.

- 6.5. El Perú está sometido a la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) conformada por Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú. A través de esta Decisión:

Los beneficios por las ventas de las licencias de uso indefinido del videojuego solo se encontrarían gravados en Perú, por ser donde se realiza la actividad empresarial.

Las regalías por la cesión temporal de derechos de autor, se encontrarán gravadas solo en el país donde estos derechos se hubieran utilizado. En caso no se hubieran utilizado en Perú, se considerarán en este país como rentas exoneradas.

Las disposiciones establecidas en el CDI solo se aplicarán en la medida que se acredite la residencia del generador de la renta con el certificado de residencia emitido por la Administración Tributaria de su país.

- 6.6. El Perú está sometido a la Decisión 578 de la Comunidad Andina (CAN) conformada por Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú. A través de esta Decisión se establece principalmente una tributación exclusiva en el país de la fuente generadora de la renta, Así, por ejemplo, los beneficios por las ventas de las licencias de uso indefinido del videojuego solo se encontrarían gravados en Perú, debido a que en este país se habría realizado la actividad empresarial. Los demás países de la CAN (Colombia, Ecuador o Bolivia) no podrán gravar este beneficio con su IR, mientras que las regalías por la cesión temporal de derechos de autor, se encontrarán gravadas solo en el país donde estos derechos se hubieran utilizado. Así, en caso no se hubieran utilizado en Perú, se considerarán como rentas exoneradas en este país, por las cuales no se aplicará el IR peruano.