

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**PROBLEMÁTICA ACTUAL Y PROPUESTA DEL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO DEL IGV EN LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS DIGITALES
PRESTADOS POR SUJETOS NO DOMICILIADOS A CONSUMIDORES
FINALES, LA NECESIDAD DE SU REGULACIÓN EN LA POLÍTICA
TRIBUTARIA DEL PERÚ MODERNO**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN
DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR:

CARDEÑA SUCASACA, FLOR LISBETH

ASESOR:

SANCHEZ VECORENA, JORGE LUIS

LIMA-PERU

NOVIEMBRE - 2019

RESUMEN

La presente investigación analiza el tratamiento del Impuesto General a las Ventas o Impuesto al Valor Agregado (IVA como se conoce a nivel mundial o IGV en el Perú) de los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales en el Perú, servicios tales como: UBER, NETFLIX, SPOTIFY, AIRBNB, OPEN ENGLISH, entre otros. Actualmente, dichos servicios se brindan a través de plataformas virtuales desde el extranjero y son utilizados en el país por consumidores finales que no realizan actividad empresarial y por los cuales se realiza una contraprestación dineraria a través del pago del servicio mediante tarjetas de crédito o débito, teniendo como intermediario alguna entidad bancaria vinculada a la tarjeta de crédito, participando así dicha entidad bancaria como un intermediario entre el usuario y el prestador del servicio, ya que los importes cargados a la tarjeta de crédito se trasladan a favor del prestador del servicio digital pudiendo ser una cuenta nacional o extranjera. En cuanto, a la utilización de servicios¹ la Ley del Impuesto General a las Ventas², lo considera como un hecho gravado con el impuesto. Asimismo, se considera sujeto del impuesto tanto a la persona natural o jurídica que realiza actividad empresarial como a la persona natural que no realiza actividad empresarial pero utiliza el servicio de forma habitual³. Entendiéndose, de acuerdo al Reglamento de la Ley del IGV, por operaciones habituales las que son onerosas y de carácter comercial⁴. En consecuencia, aquel usuario o consumidor final que no realiza actividad empresarial pero utiliza el servicio digital, prestado por un sujeto no domiciliado, de forma habitual es decir realiza un pago en retribución del servicio brindado, es sujeto del pago del IGV al igual que cuando se utiliza un servicio digital prestado por un sujeto domiciliado por ejemplo en el uso de canales de cable o streaming brindados por MOVISTAR, CLARO, DIREC TV entre otros. No obstante lo señalado, actualmente en el Perú no se realiza el pago y recaudación del IGV cuando los servicios digitales de UBER, NETFLIX, SPOTIFY, AIRBNB, OPEN ENGLISH, entre otros, prestados por sujetos no domiciliados a través de plataformas virtuales son utilizados en el país por consumidores finales que no realizan actividad empresarial. En consecuencia, el consumidor final que no realiza actividad empresarial y utiliza un servicio digital prestado por un sujeto domiciliado sí paga el IGV correspondiente, a diferencia de cuando utiliza un servicio digital prestado algún sujeto no domiciliado. Por

¹ El servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

² Artículo 3°, literal c) numeral 1 del Decreto Supremo N° 055-99-EF y modificatorias.

³ Artículo 9°, numeral 9.2 del Decreto Supremo 055-99-EF y modificatorias.

⁴ Artículo 4°, numeral 1 tercer párrafo del Decreto Sumpremo N° 029-94-EF y modificatorias

lo que se estaría vulnerando el principio de neutralidad e igualdad del IGV al colocar en desventaja comercial al proveedor del servicio digital domiciliado. La presente investigación tiene por objeto analizar el tratamiento del IGV en los servicios digitales prestados, mediante plataformas virtuales, por sujetos no domiciliados a consumidores finales en el país que no realizan actividad empresarial, para lo cual se propone trasladar a la Ley del IGV las condiciones de carácter oneroso y comercial de la habitualidad en la utilización de servicios previstos actualmente en el Reglamento de la LIGV, con la finalidad de preservar el principio de Reserva de Ley y hacer exigible el pago del impuesto a los consumidores finales. Asimismo, se propone un mecanismo de recaudación del IGV cuando se trate de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales en el país de acuerdo con el plan de Acción 1 BEPS⁵ referido a los desafíos fiscales que plantea la Economía Digital y que en los últimos años ha cobrado importancia reconocida por la OCDE⁶.(Plan de acción BEPS, OCDE, 2013)



⁵ Siglas en ingles de Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios)

⁶ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

INDICE

RESUMEN	1
INDICE	3
INTRODUCCION	5
CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE	7
1. MARCO CONCEPTUAL	7
1.1 Impuesto al Valor Agregado	7
1.2 Servicios:.....	8
1.3 Prestación de servicios.....	9
1.4 Utilización de servicios:.....	9
1.5 Servicios digitales:	11
1.6 Sujetos No Domiciliados.....	14
1.7 La OCDE frente a la digitalización de la economía:	14
1.8 Lineamientos de Política Tributaria en el Perú.....	25
1.9 Potestad Tributaria	26
CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	30
2. PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL IGV DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN LA LEGISLACIÓN PERUANA	30
2.1. Aspecto objetivo	30
2.2. Aspecto subjetivo	31
2.3 Principios Constitucionales vulnerados	34
2.4 Calidad regulatoria:	36
2.5 Análisis de la Legislación comparada:.....	36
CAPITULO III: DISCUSION Y PROPUESTA	57
3 Servicios digitales utilizados en el país y prestados por sujetos no domiciliados	57
3.1 Caso Netflix:	57
3.2 Caso Uber.....	58
3.3 Caso Spotify:.....	59
3.4 Caso Plataformas de enseñanza de idiomas:.....	59
4 Análisis del problema de la utilización de servicios digitales en el Perú	60
4.1 Situación actual	60
4.2 Problemática	60
4.3 Propuesta para la regulación del IGV por servicios digitales	62
4.4 Recaudación del Impuesto al Valor Agregado o Impuesto General a las Ventas:	64
CONCLUSIONES	66
RECOMENDACIONES.....	67
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
ANEXOS.....	71
ANEXO 1: Flujo de la economía digital.....	71
ANEXO 2: Reporte de estado de cuenta bancario en tarjeta de crédito con el recargo por el pago de servicio de Netflix y Uber	72

ANEXO 3: Estimación realizada por CEPAL en la recaudación del IVA por servicios digitales en los países de la región	73
ANEXO 4: Propuesta de Proyecto de Ley que modifica la Ley del IGV para regular los servicios digitales	74



INTRODUCCION

Considerando que el Impuesto General a las Ventas (IGV en el Perú o IVA como se conoce en otros países) es un impuesto que grava el valor agregado que se genera en todas las fases del ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, a través del traslado del impuesto en toda la cadena de comercialización hasta llegar al consumidor final, quien es en última instancia el sujeto económicamente incidido con el impuesto. La naturaleza trasladable del IGV, permite que las empresas que forman parte de la cadena productiva no soporten la carga económica del impuesto sino trasladarlo hacia la siguiente fase de la cadena, a través de la determinación en la cual se estructura la legislación nacional, que permite la deducción del impuesto originario en las operaciones gravadas (débito fiscal) el impuesto pagado en las adquisiciones efectuadas en etapas anteriores del ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios (crédito fiscal).

Asimismo, es necesario tener presente que en los últimos años el desarrollo tecnológico ha variado las formas tradicionales de realizar las operaciones comerciales de intercambio de bienes y servicios los cuales actualmente se dan a través de plataformas digitales tales como: UBER, NETFLIX, SPOTIFY, AIRBNB, OPEN ENGLISH, entre otros. La demanda de tales servicios se ha incrementado a nivel mundial en los últimos años, por lo que diferentes países vecinos de la región y la Unión Europea se han visto en la necesidad de realizar ajustes a sus legislaciones con la finalidad de regular la imposición y recaudación del IVA o IGV por dichas operaciones económicas. Perú, no es ajeno al desarrollo de la tecnología en el intercambio comercial, por lo que es necesario analizar el problema que presenta la actual legislación nacional en cuanto a la regulación de los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y un mecanismo legal que garantice los principios de neutralidad y legalidad del impuesto y que haga viable su recaudación, para lo cual se toma como referencia las experiencias de política tributaria comparada y recientemente implementadas en países como Colombia, Argentina, Uruguay y la Unión Europea considerando a su vez los criterios establecidos en el plan de acción BEPS 1 de la OCDE.

Para fines académicos el presente trabajo se ha distribuido en tres capítulos, el primer capítulo corresponde al desarrollo del marco teórico y conceptual del IGV y la utilización de servicios digitales prestados por no domiciliados a consumidores finales siendo el objetivo conocer los conceptos inherentes y vinculados al tema de investigación.

El segundo capítulo corresponde a la descripción y análisis del problema del tratamiento tributario del IGV en la utilización de los servicios digitales prestados por sujetos no

domiciliados a consumidores finales en el Perú y su regulación legal en otros países de la región y Europa, siendo el objetivo principal de este capítulo la descripción del problema y el análisis de la legislación nacional y comparada del IVA en la utilización de los servicios digitales en la actualidad.

El tercer capítulo corresponde a la discusión y análisis de la propuesta de solución a la problemática del tratamiento del IVA en los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales en el país. Asimismo, se planteará una propuesta legal que brinde solución al problema planteado conforme con los estándares propuestos por la OCDE. Finalmente, se establecerán conclusiones al trabajo de investigación y proyecto de Ley.



CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE

1. MARCO CONCEPTUAL

1.1 Impuesto al Valor Agregado:

El Impuesto al Valor Agregado o Añadido como se conoce a nivel mundial también conocido en nuestro país como el Impuesto General a las Ventas, es considerado como un impuesto indirecto que grava determinadas operaciones económicas, señaladas en el Artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tales como: la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la posterior venta que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando ha sido adquirido directamente de este o de empresas vinculadas económicamente con el mismo. (Decreto Supremo 055,1999, art.1).

En tal sentido se podría decir que el Impuesto al Valor Agregado en el Perú, es un impuesto que está dirigido sobre la demanda final, ya que la carga del impuesto no la tiene el contribuyente (empresario o vendedor) sino que es él quien la traslada al consumidor final, pues el Principio de Neutralidad del impuesto, hace que el comerciante o empresario no asuma económicamente el impuesto, ya que al ser incorporado en el precio como un costo se traslada el impuesto a terceros, quienes actúan como agentes económicos en su control, con la finalidad de poder ejercer el derecho al crédito fiscal mediante el comprobante de pago, específicamente factura y mediante su declaración tributaria como débito fiscal, evitándose la acumulación del impuesto, de toda la cadena comercial, en el precio del bien o servicio hasta el consumidor final.

Finalmente, se podría indicar que la neutralidad del IVA permite que la magnitud de la tasa del IVA se mantenga respecto al empresario, ya que asumirá el impuesto generado o devengado por sus propias ventas, deduciendo el impuesto que ha gravado sus compras, manteniendo la misma ganancia. En cambio, el consumidor final, es quien no puede descargar el impuesto que se le traslada en el precio de venta y tiene que asumirlo, por lo que la tasa sí le afecta económicamente al pagar un mayor precio del bien, es por ello que considera al IVA o IGV como un impuesto indirecto.

En conclusión, en el IVA como objeto de imposición no es el valor agregado en sí mismo por cada contribuyente (empresario o vendedor) en cada etapa de la cadena producción - consumo, sino en el consumo final que revela la capacidad contributiva (consumidor final); ello sin perjuicio que además permite a la Administración Tributaria realizar la recaudación de forma fraccionada y parcial a lo largo del ciclo comercial, no obstante que pueda existir evasión en cada uno de los estamentos del mismo.

1.2 Servicios:

En términos generales podríamos indicar que un servicio es un conjunto de acciones o actividades que tienen por finalidad satisfacer las necesidades de una persona natural o jurídica.

La Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante LIGV) define como servicio a toda prestación que tanto una persona natural o jurídica realiza a favor de otra y por la cual obtiene una retribución o ingreso que califique como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la renta, aun cuando pudiera no estar afecto a dicho impuesto. (Decreto Supremo N° 055,1999, Art. 3°, inciso c)).

De lo anteriormente señalado tenemos que:

a) El concepto de prestación al que alude la Ley del IGV abarca las siguientes prestaciones:

- De hacer;
- De No hacer; y
- De Dar temporales

b) En general el IGV grava los servicios prestados a título oneroso y solo; excepcionalmente, el servicio gratuito que implique una prestación temporal de bienes entre empresas vinculadas.

c) La LIGV señala que la retribución debe calificar como renta de tercera categoría, aun cuando no esté afecto a ese impuesto. Al respecto existen dos posiciones, como se detalla a continuación:

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 933-1-94, se concluye que los sujetos deben estar afectos al IR para que el servicio se grave con IGV. Por ello, los sujetos comprendidos en el artículo 18° están fuera del ámbito de aplicación del Impuesto

a la Renta y consecuentemente su inafectación al IGV opera sin necesidad de norma expresa.

Esta conclusión se basa en que el IGV requiere que el ingreso o retribución constituya renta de tercera categoría y, tal situación no se configura cuando el prestador es una entidad inafecta al impuesto a la Renta pues el ingreso que ella perciba para efectos tributarios no se considera renta y menos aún renta imputable a alguna categoría.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 799-4-97, se concluye que cuando el IGV exige que la retribución sea considerada renta de tercera categoría, no se está señalando que dicho ingreso sea renta de tercera categoría para el prestador del servicio, sino únicamente, debe tenerse tal naturaleza y por tanto, estar incluida en el artículo 28° de la LIR. La Administración Tributaria acoge esta segunda posición, ello se puede verificar en el Informe N° 132-2001-SUNAT/K0000, emitido el 05.07.2001.

1.3 Prestación de servicios:

Al respecto, tenemos que un servicio prestado en el país cuando cumpla con dos condiciones concurrentes (Decreto Supremo N° 055,1999, Art. 3, inciso c)):

- El servicio sea realizado en el territorio nacional y;
- Quien lo realice sea un sujeto domiciliado en el país, para fines del Impuesto a la Renta.

En sentido contrario, se concluye que no podría calificar como prestación de servicios, aquel servicio prestado por un sujeto No Domiciliado o aquel realizado por un domiciliado, pero prestado y consumido en el exterior, ya que los elementos que determinan la prestación de un servicio sujeto al IGV es que se realice dentro del territorio nacional por un sujeto domiciliado.

1.4 Utilización de servicios:

La ley del IGV en el literal b) del artículo 1, grava con el impuesto la utilización de servicios en el país.

La utilización de servicios a diferencia de la prestación de servicios está referido a aquellos servicios que son prestados en el país por sujetos no domiciliados, donde

el sujeto incidido con la carga tributaria es el usuario del servicio. En este aspecto se aprecia que el sujeto pasivo de la obligación es quien utiliza el servicio y el sujeto activo es quien lo presta en este caso el sujeto no domiciliado. (Decreto supremo N° 055,1999, Art. 9, inciso c)).

En el artículo 9° de la Ley del IGV no hace mención específica si el servicio es utilizado para obtener rentas empresariales o como parte del desarrollo de actividades económicas o utilizadas por un consumidor final, tan solo señala de forma general la imposición con el IGV para la utilización de servicios.

Nuestro marco normativo del IGV (Decreto Supremo N° 055,1999, art.3°) señala que para la aplicación del IGV, se debe considerar que el servicio es utilizado en el país cuando es prestado por un sujeto no domiciliado pero consumido o empleado en el territorio nacional, de forma independiente al lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y donde se celebre el contrato. Por tanto, un servicio será utilizado en el país cuando es consumido o empleado en el territorio nacional sin ser relevante el lugar de pago, o en donde se celebró el contrato.

En el mismo sentido, SUNAT mediante el Informe No. 228-2004-SUNAT/2B0000 considera que para efecto del Impuesto General a las Ventas un servicio prestado por un no domiciliado es consumido o utilizado en el territorio nacional, considerando el lugar donde se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio. Para tal efecto, deberán analizarse las condiciones contractuales que han acordado las partes a fin de establecer dónde se considera que el servicio ha sido consumido o empleado.

Considerando los párrafos precedentes, tenemos que la utilización de servicios digitales que son prestados por sujetos no domiciliados y son consumidos o utilizados por consumidores finales en el país de acuerdo a lo actualmente previsto en la Ley del IGV tiene como sujeto pasivo a los consumidores, por tanto a fin de regular la recaudación del IGV se debería considerar la aplicación del impuesto a dichos contribuyentes con la finalidad de evitar poner en desventaja a los proveedores nacionales frente a los sujetos no domiciliados proveedores también de los servicios digitales y que si tributan el IGV conforme al principio de neutralidad.

1.5 Servicios digitales:

Considerando que con el desarrollo tecnológico se viene incrementando el intercambio comercial de servicios digitales entendido tales, no como bienes materiales sino como intangibles, que pueden ser brindados a través de medios electrónicos y llegar a los compradores o usuarios de forma directa sin necesidad de tener contacto directo o presencial entre el prestador y usuario del servicio.

Este tipo de operaciones se presentan, en su mayoría en nuestra actualidad, cuando a través de accesos directos previo pago (el cual generalmente se realizan mediante el pago con tarjetas de crédito y/o transferencias a cuentas de bancos ubicados en el extranjero directamente o a través de alguna entidad bancaria nacional que actúa como recaudadora primaria), lo cual autoriza al usuario del servicios a realizar la descarga de algunos archivos que forman parte de soporte técnico de los productos digitales tales como aplicaciones o códigos de acceso.

En cuanto al término “digital”, ALVA MATTEUCCI, en forma general señala que su definición guarda relación con el lenguaje que en desarrollo tecnológico se conoce como “binario”, el cual considera dos elementos categorizados como: “unos” (1) y “ceros” (0), con los cuales se pueden realizar incontables combinaciones que permiten generar instrucciones a los ordenadores para su cabal funcionamiento. (Alva Matteucci, 2011).

Al respecto Muñoz Salgado señala que el servicio digital es un producto, objeto de las operaciones de comercio electrónico directo, que conlleva una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible, donde su ejecución no requiere de un lugar físico determinado ya que se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos, caracterizándose por ser simultáneo, intangible e interactivo.(Muñoz Salgado, 2008).

Asimismo, en cuanto a los servicios digitales la Ley del Impuesto a la Renta considera como renta de fuente peruana, aquellas 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 mediante las cuales se presten servicios equivalentes y cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. (Decreto Supremo N° 179,2004)⁷.

⁷ Literal i) del Artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto en la Renta.

Como se aprecia la Ley del Impuesto a la Renta considera como una operación gravada con el impuesto a la renta las que provienen de servicios digitales, si bien dicho texto normativo no esboza una definición de servicio digital, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sí se tiene una definición de servicio digital. Por lo que 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 privada⁸. (Decreto Supremo 122-1994-EF),

Alva Matteucci (2011) señala para que el servicio digital sea prestado necesariamente se requieren dos elementos, los cuales son:

- a) La existencia de accesos en línea a través de Internet, cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red mediante la cual se presten servicios a través de accesos en línea, permitiendo que el usuario del servicio pueda realizar alguna consulta o encuentre información a su disposición.
- b) El servicio es completamente automático.

De acuerdo a este autor si ambos componentes se encuentran de manera conjunta, entonces se trata de un "servicio digital". En el caso que no se cumpla con los dos elementos antes mencionados y se requiera de algún medio físico como soporte para realizar la entrega de la información por una vía distinta a la Internet o de cualquier otra plataforma o de una Red Privada Virtual (como un CD conteniendo un Libro Electrónico), ya no podrá ser considerado como un servicio digital.

Asimismo, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁹ contiene un listado de servicios que califican como digitales, a opinión de Alva Matteucci dicho listado no es restrictivo por lo que se podrían añadir otros de acuerdo al desarrollo tecnológico y económico, siendo dicho listado a título ilustrativo. (Alva Matteucci,2011). Se considera como servicios digitales entre otros a los siguientes:

- El Mantenimiento de software, el cual tiene por objeto las actualizaciones de los programas adquiridos como asistencia técnica en red.
- Soporte técnico al cliente en red, servicio brindado en línea como recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica.

⁸ Literal b) del artículo 4°-A del Reglamento a la Ley del Impuesto a la Renta.

⁹ Artículo 4 – A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- Almacenamiento de información (Data warehousing), que permite al usuario almacenar su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio.
- Aplicación de hospedaje (Application Hosting), este servicio permite al usuario que tiene una licencia indefinida para el uso de un programa de instrucciones para computadoras (software), celebrar un contrato con una entidad hospedante.
- Provisión de servicios de aplicación (ApplicationServiceProvider – ASP), en este servicio el proveedor del servicio de aplicación (ASP) obtiene licencias para el uso del programa de instrucciones para computadoras (software) y puede alojar dichos programas en servidores de su propiedad.
- Almacenamiento de páginas de Internet (web site hosting), este servicio permite al proveedor ofrecer espacio en su servidor para almacenar páginas de Internet.
- Acceso electrónico a servicios de consultoría de profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.
- Publicidad (Banner ads), avisos de publicidad que se despliegan en determinadas páginas de Internet.
- Subastas en línea, se retribuye al proveedor del servicio digital con un porcentaje de la venta o un monto fijo.
- Reparto de Información a suscriptores.
- Acceso a una página de Internet interactiva, permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido digital.
- Capacitación Interactiva a través del Internet.
- Portales en línea para compraventa.

Recientemente, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 5459-8-2018 ha indicado que para que se configure un servicio digital deben concurrir ciertos elementos constitutivos, tales como que se trate de un servicio; que éste deba prestarse a través del Internet, cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red; que se preste mediante accesos en línea; que deba ser automático; que dependa de la tecnología de la información, siendo viables sólo si existe un desarrollo básico de las herramientas informáticas; y que además sean utilizados económicamente en el país. (Tribunal Fiscal, 2018).

Considerando que si bien la Ley y Reglamento del Impuesto General a las Ventas no definen o detallan los servicios digitales sujetos a imposición, por interpretación sistemática se considera para efectos del IGV lo previsto en la Ley y Reglamento del Impuesto a la Renta. Así como lo indicado por el Tribunal Fiscal en el párrafo anterior.

1.6 Sujetos No Domiciliados:

Con la finalidad de definir a los sujetos No Domiciliados primero veremos quienes tienen la calidad de sujetos domiciliados, de acuerdo al numeral 2 del artículo 2° del Reglamento del IGV se considera como sujeto domiciliado en el país a aquel que cumple los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

En tal sentido, considerando lo señalado en los artículos 7° de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179,2004) y el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122,1994) tenemos que se considera como sujeto No Domiciliado a:

- Aquellos extranjeros no residentes en el país.
- Los peruanos que salieron del país y adquirieron la residencia de otro país.
- Los peruanos que permanecieron fuera del país por lo menos ciento ochenta y cuatro (184) días calendario, en los últimos doce meses.
- Las personas jurídicas, sucursales, agencias u otros establecimientos de personas jurídicas o naturales no constituidas o no permanentes en el país.
- Las sucesiones, cuando al fallecimiento del causante, éste hubiese tenido la condición de No Domiciliado.
- Los bancos multinacionales, las empresas unipersonales, sociedades de hecho y contratos de colaboración empresarial no constituidos o no establecidas en el país.

Para fines del presente trabajo se considerarán como sujetos no domiciliados a los mencionados anteriormente.

1.7 La OCDE frente a la digitalización de la economía:

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) es un foro único en el cual los gobiernos de treinta economías democráticas trabajan conjuntamente para enfrentar los desafíos tanto económicos como sociales que surgen producto de la globalización y de alguna forma a la vez aprovechar sus

oportunidades. La OCDE en los últimos años ha extendido el interés sobre sus treinta países miembros al de países no miembros, con la finalidad de compartir su experiencia analítica y recopilar la experiencia de más de setenta economías de mercado emergentes y en desarrollo.

El Perú suscribió un Acuerdo de Cooperación con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)¹⁰, denominado Programa País¹¹, orientado a promover políticas públicas que mejoren el bienestar económico y social de la población, propiciando reformas en sectores prioritarios como lo son: educación, trabajo, gobernanza, administración y política tributaria, entre otros.

Entre las actividades relacionadas a la política tributaria del Programa País, se encuentra la participación activa como miembro del Foro Global¹² sobre transparencia e Intercambio de Información con fines Fiscales de la OCDE, en adelante el Foro Global, organismo internacional encargado de evaluar la cooperación en temas de transparencia e intercambio de información con fines tributarios, cuyo trabajo está orientado a hacerle frente a los riesgos de evasión fiscal y promover estándares internacionales en materia de intercambio de información tributaria.

El trabajo de la OCDE ha orientado junto a la globalización al análisis de las políticas tanto de los países miembros como de los no miembros con la finalidad de analizar mejor los problemas, buscar soluciones conjuntas y establecer políticas comunes en temas medioambientales, económicos y sociales.

Perú es un país socio activo que colabora con la OCDE a través del Programa de País de la OCDE que se desarrolla en cinco áreas tales como crecimiento económico, gobernanza pública, anticorrupción y transparencia; capital humano y productividad; y medio ambiente. Por lo que el programa incluye proyectos de revisión de políticas y participación en los Comités de las OCDE y adhesión a determinados instrumentos jurídicos de la OCDE. En tal sentido, las políticas tributarias de nuestro país vinculadas a la elusión tributaria son monitoreadas por la OCDE, por lo que resulta de suma importancia actualizar nuestro marco normativo interno con la finalidad de recaudar el impuesto que se genera por operaciones realizadas a través de medios digitales y en específico por los servicios

¹⁰ Acuerdo firmado en la ciudad de Veracruz, México, el 8 de diciembre de 2014 y ratificado mediante D.S. N° 004-2015-RE.

¹¹ Programa desarrollado por la OCDE, dirigido a países no miembros.

¹² Perú es miembro del Foro Global desde el mes de octubre del año 2014.

digitales prestados desde el extranjero por sujetos no domiciliados a consumidores finales en el país. La presente investigación aborda lo referente al Impuesto General a las Ventas.

1.7.1 Antecedentes:

Como parte del Proyecto BEPS (Plan de Acción de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) de la OCDE / G20, y en el contexto de la Acción 1, el Grupo de trabajo sobre la economía digital (TFDE¹³ por sus siglas en inglés) consideró de suma importancia los desafíos fiscales planteados por la economía digital. Dichos desafíos se vinculan con la determinación de la existencia de un nexo o criterio de sujeción, con el tratamiento fiscal de datos y la calificación de las rentas con el objeto de una imposición directa. Por otro lado, también plantea desafíos respecto a la recaudación respecto al Impuesto al Valor Agregado, en específico cuando el consumidor particular o privado adquiere bienes, servicios o activos intangibles de proveedores que se sitúan en el extranjero. (Plan de Acción 1 BEPS, OCDE, 2015)

Así en el informe del Plan de Acción de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS en adelante) de la Acción 1 del año 2015 se observó que la economía digital se caracteriza por una dependencia de los intangibles, el uso masivo de datos (en particular los datos personales) y la adopción generalizada de modelos de negocios de múltiples partes. El informe del plan de Acción 1 establece las siguientes propuestas a los Estados:

- Modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, aplicable a las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar, lo cual está en relación con las Acciones 7 y 15 del Plan de Acción BEPS.
- En cuanto a la recaudación del IVA o IGV por suministros transfronterizos, específicamente en operaciones de empresa a consumidor insta a los países a seguir las Directrices Internacionales del IVA/IBS de la OCDE y plantear mecanismos de recaudación.

En tal sentido las soluciones propuestas y analizadas por el GEFED¹⁴, fueron: la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a una presencia económica significativa, la aplicación de una retención en la fuente a determinadas

¹³ Task Force on the Digital Economy

¹⁴ Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital.

operaciones digitales y un impuesto progresivo. Sin embargo, luego del análisis realizado a cada una de las propuestas, no se recomendó en específico alguno de ellas ya que se esperó que las medidas de las otras Acciones del marco BEPS tuvieran algún efecto en los problemas detectados en la economía digital y que los impuestos indirectos se apliquen efectivamente en el país de consumo. No obstante, se indicó que los países pueden adoptar cualquiera de las medidas anteriormente señaladas en forma de disposiciones normativas internas en su legislación respetando los tratados o convenios fiscales internacionales. Por lo que se estableció realizar un seguimiento de la regulación de la economía digital en las legislaciones internas de los países. (Informe OCDE, 2015).

En el año 2017 la OCDE publicó la Guía Internacional sobre los principios y estándares internacionalmente acordados sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y tributación de bienes y servicios (GST) en transacciones internacionales, con un enfoque particular sobre el comercio de servicios e intangibles, en donde se señalan las recomendaciones del Consejo sobre la aplicación del valor agregado y el impuesto sobre bienes y servicios al comercio internacional de servicios e intangibles aprobado en setiembre de 2016. (OCDE 2017).

Recomienda a los países miembros y no miembros “adherentes”, que se adhieran a la recomendación de las directrices que formarán parte integral en el diseño e implementación de las legislaciones nacionales, con la finalidad de minimizar el potencial de doble imposición, la no imposición no intencional en la aplicación del IVA en el comercio internacional de servicios e intangibles. Por lo que señala que los países adherentes deberán:

- Continuar con los esfuerzos para implementar los principios de neutralidad del IVA y principios para determinar el lugar de imposición de los suministros transfronterizos de acuerdo con el principio de destino cuando desarrollen la legislación interna del IVA.
- Utilizar las Directrices como fuente de referencia al aplicar los principios de neutralidad del IVA y el principio de destino en la práctica, con la finalidad de facilitar la aplicación coherente en la legislación nacional del IVA en el comercio internacional.

Asimismo, se invitó a los países no adherentes a que tengan en cuenta y se adhieran a la recomendación y del mismo modo a los países adherentes a apoyar los esfuerzos de creación de capacidad y asistencia especialmente en

países en desarrollo para que puedan participar y obtener los resultados de estas pautas e indicaciones. (OCDE, 2017)

Después de la publicación del paquete BEPS de la OCDE / G20, los países acordaron renovar el mandato del TFDE y continuar monitoreando su desarrollo con respecto a la digitalización, con un informe adicional que se entregará para 2020 y con un informe provisional que fue producido en el año 2018. (OCDE, 2018).

1.7.2 Desafíos de la Digitalización de la Economía:

Los desafíos de la digitalización de la economía se identificaron como uno de los principales enfoques del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) que condujo al Informe de Acción 1 de BEPS del año 2015. En marzo de 2017, los Ministros de Finanzas del G-20 ordenaron a la OCDE, a través del Marco Inclusivo sobre BEPS, entregar antes de abril de 2018 un informe provisional sobre las implicancias de la digitalización para los impuestos. Este informe, Desafíos fiscales derivados de la digitalización, denominado como Informe provisional 2018 ha sido acordado por los más de 110 miembros del Marco Inclusivo.

En el informe Provisional sobre los desafíos fiscales, publicado el 16 de marzo de 2018, los miembros del Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE y del G-20, señalaron que trabajarán para lograr una solución consensuada en el año 2020 respecto a la digitalización de la economía y su tributación.

El Informe Provisional sobre la Acción 1 BEPS contiene un análisis detallado de los modelos económicos provenientes de la digitalización, identificándose las características de los modelos económicos digitalizados y la creación de valor en la era digitalizada, así como las posibles implicancias para el marco tributario internacional existente y reglas de fiscalidad internacional. Por lo que, identifica las diversas posiciones de los países sobre las posibles soluciones, dichas posiciones van desde aquellos países que consideran que no se requiere alguna acción, hasta los que consideran que se necesita una acción que tenga en cuenta las contribuciones de los usuarios y otros que consideran que cualquier modificación debería aplicarse al conjunto de la economía. Este Informe Provisional establece las bases para avanzar en la OCDE hacia una solución multilateral a largo plazo. (OCDE, 2018).

Los miembros acordaron realizar una revisión de las reglas de "nexus" y "asignación de ganancias", conceptos fundamentales relacionados con la asignación de derechos tributarios entre jurisdicciones y la determinación de la parte relevante de las ganancias de las empresas multinacionales que estarán sujetas a impuestos en una determinada jurisdicción. Asimismo, acordaron en trabajar hacia una solución basada en el consenso, ya que en la actualidad existen opiniones divergentes sobre cómo debería abordarse el problema. Por lo que el Marco Inclusivo presentará un informe final en 2020, con una actualización del G20 en 2019. Asimismo, el Informe provisional analiza las medidas provisionales que algunos países han indicado que implementarían, ya que existe la necesidad de actuar con prontitud.

El Informe de la OCDE del año 2018, considera una medida provisional en forma de impuesto al consumo sobre el uso o suministro de ciertos servicios electrónicos dentro una jurisdicción que se aplicaría a la contraprestación bruta pagada por el suministro de servicios electrónicos. Al respecto, no existe un consenso sobre la necesidad o los méritos de las medidas provisionales, con un número importante de países que se oponen a tales medidas sobre la base de que generarán riesgos y consecuencias adversas. (OCDE, 2018)

El Informe Interino también hace un balance del progreso realizado en la implementación del paquete BEPS, que está reduciendo las oportunidades para la doble no tributación. La implementación a nivel de país del paquete BEPS de gran alcance ya está teniendo un impacto, con la evidencia emergente de algunas multinacionales que han cambiado sus acuerdos fiscales para alinearse mejor con sus operaciones comerciales. Dichas medidas ya están generando mayores ingresos para los gobiernos, por ejemplo, más de 3 mil millones de euros solo en la Unión Europea como resultado de la implementación de las nuevas Directrices internacionales de IVA / GST. Además, el impacto de la implementación generalizada del paquete BEPS, incluidas las directivas recientes de la UE, así como algunos aspectos de la reforma fiscal de EE. UU., debería neutralizar las tasas impositivas efectivas muy bajas de algunas empresas. (OCDE, 2018)

Finalmente, el Informe Interino de la OCDE identifica nuevas áreas de trabajo que se realizarán con la disponibilidad de big data, la cooperación internacional entre las administraciones tributarias debe mejorarse, en particular, en lo que respecta

a la información sobre los usuarios de las plataformas virtuales como parte de las economías de concierto y de intercambio, para garantizar que los impuestos se paguen a su vencimiento. (OCDE, 2018)

El Foro sobre Administración Tributaria, de acuerdo con el Marco Inclusivo, estableció desarrollar herramientas prácticas y de cooperación en el área de la administración tributaria y examinar las consecuencias fiscales de las nuevas tecnologías como por ejemplo las crypto-monedas y la tecnología de contabilidad distribuida blockchain.

El Marco Inclusivo también hace seguimiento a las propuestas para hacer tributar a la economía digital. En efecto, la OCDE reconoce en la Acción 1 del Proyecto BEPS, así como en su Interim Report - Tax Challenges Arising from Digitalisation (OCDE, 2018), los retos que esto significa, destacando:

- i) el uso de intangibles difíciles de valorar;
- ii) manejo de volúmenes de datos;
- iii) la forma de repartición de los beneficios entre las partes; y
- iv) los múltiples modelos comerciales que las multinacionales adoptan (caracterización).

1.7.3 Digitalización, modelos de negocio y creación de valor:

La comprensión sólida de cómo la digitalización está cambiando la forma en que operan las empresas y cómo crean valor es fundamental para garantizar que el sistema tributario responda a estos desafíos. En particular, al observar modelos de negocios nuevos y cambiantes en el contexto de la digitalización.

El informe describe las características principales de los mercados digitales y cómo estos crean valor, también identifica las características frecuentes de ciertos modelos de negocios digitalizados: escala sin masa¹⁵, gran dependencia de activos intangibles, la función de los datos y la participación del usuario, incluidos los efectos de red. Sin embargo; se observó que los países tienen diferentes puntos de vista sobre sí, y en qué medida, estas características representan una contribución a la creación de valor por parte de la empresa. (OCDE - Interim Report - Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2018).

¹⁵ La posibilidad de escalar innovaciones de procesos rápidamente a través de la tecnología (e internet) sin estar asociado con las empresas más grandes.

1.7.4 Implementación de BEPS y desarrollos de políticas fiscales relevantes

La implementación de las medidas de BEPS se está llevando a cabo en la mayoría de los países, teniendo impacto en los últimos años, así en la Unión Europea se han recaudado más de 3 mil millones de euros como resultado de la implementación de las nuevas Directrices internacionales de IVA/GST. (OCDE, 2017)

Con el intercambio de informes país por país vigente a partir del año 2018 para el ejercicio 2017, se anticipa una prueba adicional del impacto de las medidas BEPS en los próximos años. (Country by Country Reporting Compilation of Peer Review Reports, OCDE, 2018)

Con el objetivo de llegar hacia una solución global basada en el consenso existe un reconocimiento general de que la transformación digital continúa siendo un proceso continuo y es necesario controlar cómo estos cambios pueden afectar la creación de valor. Los desafíos fiscales más amplios de la digitalización plantean cuestiones técnicas muy complejas. (OCDE, 2017)

Los miembros del Marco Inclusivo tienen opiniones diferentes sobre el tema y en qué medida, las características identificadas como observadas con frecuencia en ciertos modelos de negocios altamente digitalizados deberían dar como resultado cambios en las normas tributarias internacionales. Las diferentes perspectivas sobre estos temas entre los 113 miembros del Marco Inclusivo generalmente pueden describirse en tres grupos. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

Un primer grupo considera que la dependencia de los datos y la participación del usuario puede llevar a desalineaciones entre la ubicación en la que se gravan las ganancias y la ubicación en la que se crea el valor, sin embargo; la opinión de este grupo de países es que tales desafíos se limitan a ciertos modelos de negocios y que estos factores no socavan los principios que sustentan el marco tributario internacional existente. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

Un segundo grupo de países considera que la transformación digital en curso de la economía, y las tendencias más generales asociadas con la globalización,

presentan desafíos para la efectividad continua del marco impositivo internacional existente para los beneficios empresariales. Es importante destacar que, para este grupo de países, estos desafíos no son exclusivos o específicos de los modelos de negocios altamente digitalizados. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

Finalmente, hay un tercer grupo de países que consideran que el paquete BEPS ha abordado en gran medida las preocupaciones de la doble no tributación, aunque estos países también resaltan que es demasiado pronto para evaluar completamente el impacto de todas las medidas BEPS. Estos países están generalmente satisfechos con el sistema tributario existente y actualmente no ven la necesidad de una reforma significativa de las normas tributarias internacionales. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

Reconociendo estas divergencias, los miembros acordaron iniciar una revisión coherente y concurrente de las reglas de "nexus" y "asignación de ganancias", dos conceptos fundamentales relacionados con la forma en que se asignan los derechos fiscales entre las jurisdicciones y cómo se asignan las ganancias a las diferentes actividades realizadas por empresas multinacionales, y buscar una solución basada en el consenso. Si bien es un objetivo desafiante, el Marco Inclusivo trabajará hacia una solución basada en el consenso para el año 2020.

1.7.5 Medidas provisionales para enfrentar los desafíos tributarios que surgen de la digitalización:

El Marco Inclusivo ha establecido las siguientes medidas:

Desarrollar, acordar e implementar una solución global basada en el consenso, lo cual si bien llevará tiempo, en algunos países, hay llamados urgentes para que los gobiernos tomen medidas más inmediatas para enfrentar los desafíos tributarios vinculados con la digitalización, ya que no existe consenso sobre la necesidad o el mérito de las medidas provisionales con algunos países que se oponen a ellas. Los riesgos y las consecuencias adversas que estos países creen que surgirían como resultado de tales medidas incluyen impactos negativos en la inversión, innovación y crecimiento, la posibilidad de impuestos excesivos, distorsiones en la producción y el aumento de la incidencia económica del impuesto sobre los consumidores y las empresas, y mayores costos de cumplimiento y administración.

Los países que están considerando medidas provisionales reconocen estos desafíos, pero consideran que existe un imperativo fiscal y político para actuar, por lo que esperan una solución global que si bien puede tomar tiempo desarrollar, acordar e implementar, consideran que existe una base conceptual sólida para optar por una medida provisional. Asimismo, consideran que los desafíos de actuar deben sopesarse frente a los desafíos de la política de no actuar en el ínterin y consideran que al menos algunas de las posibles consecuencias adversas pueden mitigarse a través del diseño de la medida. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

Por lo tanto, el informe refleja el marco de consideraciones de diseño, identificado por los países a favor de introducir medidas provisionales y los aspectos a tener en cuenta al introducir dichas medidas. Este marco tiene en cuenta algunas limitaciones, entre las que se incluye que dichas medidas deben cumplir con las obligaciones internacionales existentes, temporales, específicas y equilibradas, minimizar la doble tributación, y estar diseñadas para limitar los costos de cumplimiento y no para inhibir la innovación. El informe considera una medida provisional en forma de impuesto al consumo sobre el suministro de ciertos servicios electrónicos o digitales dentro de su jurisdicción que se aplicaría a la contraprestación bruta pagada por el suministro de dichos servicios. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

1.7.6 *El impacto de la digitalización en la política fiscal y la administración tributaria, más allá de las normas fiscales internacionales:*

La digitalización ofrece nuevas oportunidades, así como algunos desafíos para la política tributaria y la administración más allá del sistema tributario internacional. Esto incluye el crecimiento de la economía y cómo esto afecta el cumplimiento tributario y los ingresos como resultado del aumento del trabajo no estándar. Al mismo tiempo, tecnologías como blockchain dan lugar a métodos nuevos y seguros de mantenimiento de registros, al tiempo que facilitan las cripto-monedas que representan un riesgo para las ganancias obtenidas en materia de transparencia fiscal en la última década. A nivel internacional se está abordando la investigación sobre las implicancias tributarias de la digitalización de la economía, pero es necesario mayores esfuerzos conjuntos de los países a nivel mundial para poder hacer efectiva la recaudación del impuesto

correspondiente se espera tener una propuesta del Foro Global para el año 2020. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

El informe provisional es un hito clave para el desarrollo de una solución duradera y de largo plazo para los desafíos fiscales que plantea la digitalización de la economía. Para lograr esto, será necesario seguir trabajando en el análisis de la contribución de valor de ciertas características de los modelos de negocios altamente digitalizados, así como la digitalización en general. Por lo que también resulta importante explorar soluciones técnicas para probar la viabilidad de diferentes opciones con respecto a la asignación de beneficios y las reglas de nexo. (Informe Provisional BEPS, OCDE, 2018)

El apoyo político continuo es esencial para crear consenso y lograr avances en estos temas complejos.

1.7.7 Avances de la digitalización en la Comunidad Internacional

La comunidad internacional ha realizado importantes avances para abordar los desafíos fiscales que plantea la digitalización de la economía y ha acordado continuar trabajando multilateralmente para lograr una nueva solución a largo plazo basada en el consenso en el año 2020 (OCDE, 2018).

Los países y las jurisdicciones que participan en el Marco Inclusivo OECD / G20 sobre Erosión Base de la Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) intensifican sus esfuerzos para alcanzar una solución global al creciente debate sobre cómo imponer impuestos a las empresas multinacionales en una economía de rápida digitalización.

Los nuevos debates internacionales se centrarán en dos pilares centrales identificados:

El primer pilar se centrará en cómo podrían modificarse las reglas existentes que dividen el derecho a gravar los ingresos de las empresas multinacionales entre jurisdicciones, incluidas las reglas tradicionales de precios de transferencia y el principio de la competencia, para tener en cuenta los cambios que ha traído la digitalización a la economía mundial, esto requerirá un nuevo examen de las denominadas reglas de "nexo", es decir, cómo determinar la conexión que tiene una empresa con una jurisdicción determinada, y las reglas que rigen la cantidad de beneficios que se deben asignar a la empresa que se realiza allí. El marco

inclusivo examinará las propuestas basadas en los conceptos de intangibles de marketing, contribución de los usuarios y presencia económica significativa y cómo pueden utilizarse para modernizar el sistema tributario internacional para abordar los desafíos fiscales de la digitalización.

Un segundo pilar apunta a resolver los problemas pendientes de BEPS y explorará dos conjuntos de reglas de interbloqueo diseñadas para dar a las jurisdicciones un remedio en los casos en que los ingresos están sujetos a una tributación nula o muy baja.

Dada la importancia de las nuevas propuestas para el sistema fiscal internacional, el director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE Pascal Saint-Amans señaló que: *"La comunidad internacional ha dado un paso significativo hacia la solución de los desafíos tributarios que surgen de la digitalización ya que los países acordaron explorar soluciones potenciales que actualizarían los principios tributarios fundamentales para una economía del siglo XXI, cuando las empresas pueden participar activamente en la vida económica de diferentes jurisdicciones sin una presencia física significativa y donde se convierten en nuevos impulsores de valor a menudo intangibles. Además, las características de la economía digitalizada exacerban los riesgos, lo que permite estructuras que transfieren las ganancias a entidades que escapan a los impuestos o se gravan con tasas muy bajas. Ahora estamos explorando este problema y posibles soluciones"* concluyó en el Marco Inclusivo realizado en enero del presente año. (OCDE, 2019).

1.8 Lineamientos de Política Tributaria en el Perú

El Ministerio de Economía y Finanzas establece que los lineamientos de política tributaria tienen por objetivo consolidar los principios constitucionales de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad que sustentan la adecuada aplicación del Sistema Tributario en el país, garantizando la neutralidad sobre las decisiones de los agentes económicos y de los consumidores. (Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, 2018).

Así, en el caso del Impuesto a la Renta (IR) se busca incrementar la equidad en la afectación de dicho impuesto, buscando cerrar la brecha existente entre las tasas que gravan el capital y el trabajo. Respecto al Impuesto General a las Ventas (IGV),

el objetivo es lograr su neutralidad, tratando de eliminar las distorsiones que pudieran generar las exoneraciones que tengan nulo impacto en el bienestar social o que incentiven la comisión de delitos tributarios. En cuanto al Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) se busca que la afectación se realice en función a la externalidad negativa que genera el consumo de los bienes afectos ha dicho impuesto. (Marco Macroeconómico Multianual 2019-2022).

En el Marco Macroeconómico Multianual 2020-2023 se establece como política tributaria del Perú regular la imposición tributaria de las operaciones comerciales provenientes o realizadas a través de la economía digital con la finalidad de actualizar nuestro sistema tributario.

1.9 Potestad Tributaria

La Potestad Tributaria o Poder Tributario, es una facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros. Esta facultad ha sido otorgada constitucionalmente a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, de forma exclusiva en el artículo 74 la Constitución Política del Perú.

Esta potestad tributaria, no es irrestricta o ilimitada, ya que su ejercicio posee límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.(Robles Moreno,2008).

1.9.1 Límites al ejercicio de la Potestad Tributaria

Los límites están establecidos de forma expresa en la Constitución, pero también existen otros principios que se encuentran implícitos en la Constitución.

Así en el artículo 74 de la Constitución vigente, se establece que la creación, modificación o derogación o exoneración de los tributos es por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.(Constitución Política del Perú,1993, art. 74)).

En tal sentido, la Constitución señala de forma expresa sólo cuatro límites o Principios del Derecho Tributario, tales como: Reserva de Ley, Igualdad, Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, No Confiscatoriedad.

Asimismo, el último párrafo de este artículo indica que aquellas normas tributarias que se dicten violando este artículo no surten efecto.

a) Reserva de Ley:

De acuerdo a este principio algunas normas tributarias deben ser reguladas estrictamente a través de una ley y no por reglamento, esto se complementa con el principio de legalidad entendido como el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia. (Medrano Cornejo, 1987).

b) Igualdad:

Por este principio los contribuyentes con similar capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

Según BRAVO CUCCI el principio de igualdad es un límite que considera que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. (Bravo Cucci, 2015).

c) No Confiscatoriedad:

La imposición tributaria no puede exceder la capacidad contributiva del contribuyente y no se puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse de los bienes de los contribuyentes.

d) Respeto a los derechos fundamentales

La norma tributaria no debe transgredir los derechos humanos protegidos y señalados en el segundo artículo de la Constitución Política.

e) Capacidad Contributiva

Es entendida como la capacidad económica que tienen las personas y/o empresas para asumir la imposición tributaria.

f) Principio de publicidad

Este principio promueve la publicación de las normas tributarias para su vigencia. Se relaciona con la vigencia y eficacia de las normas. La publicidad tiene como objeto

hacer de conocimiento de todos que una ley ha sido previamente suscrita por el Jefe de Estado o el Presidente del Congreso.

g) Principio de equidad

La imposición debe ser justa, es decir razonable y en proporción con la capacidad contributiva sin ser confiscatoria, la Constitución Política establece los límites a la potestad tributaria.

h) Principio de economía en la recaudación

Mediante este principio el cumplimiento de las normas tributarias no puede generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, el monto recaudado por un tributo debe ser mayor al monto que se gasta para recaudarlo y así no generar un gasto a la Administración Tributaria. (Carmen Robles, 2008)

i) Principio de certeza y simplicidad

La norma tributaria de forma clara y precisa, debe establecer el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración. (Pisfil, 2016)

j) Principio de Neutralidad:

La neutralidad fiscal en el IVA tiene una serie de dimensiones, incluyendo la ausencia de discriminación en un entorno fiscal que es imparcial y la eliminación de cargas impositivas indebidas y desproporcionadas o costos de cumplimiento inapropiados para las empresas. La neutralidad permite asegurar la recaudación de la cantidad correcta de ingresos por parte de los gobiernos. (OCDE, 2107)

La neutralidad fiscal se logra, mediante la etapa múltiple de sistema pago, es decir cada empresa paga el IVA a sus proveedores en sus compras y recibe el IVA de sus clientes en sus compras. Normalmente el IGV fluye a través del negocio “para gravar a los consumidores finales”. Por lo que es importante que en cada etapa, el proveedor tendrá derecho a la deducción del impuesto de sus adquisiciones de insumos, de modo que la carga fiscal recaerá directamente sobre el consumidor final, más que en los intermediarios en la cadena de suministro.

En cuanto a la Neutralidad en la Guía de Directrices Internacionales sobre el IVA y GST (OCDE, 2017), se establece:

- Las empresas en situaciones similares que realicen transacciones similares deberían estar sujetas a niveles impositivos similares.
- Las reglas del IVA deben enmarcarse de tal forma que no influya de forma principal en las decisiones comerciales.
- Respecto al pago del impuesto, las empresas extranjeras no debe estar en desventaja o ventaja en comparación con las empresas nacionales en la jurisdicción donde el impuesto es o debe ser pagado.
- Para que las empresas multinacionales no incurran en un IVA irrecuperable, las jurisdicciones pueden adoptar diferentes medidas.

Habiendo concluido con el análisis del aspecto conceptual de IGV en la utilización de servicios, se procede analizar en el siguiente capítulo, de forma específica la problemática del IGV en los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados a consumidores finales que no realizan actividad empresarial para lo cual se realizará un análisis de la legislación nacional y comparada.



CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2. PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL IGV DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

2.1. Aspecto objetivo:

En el Perú actualmente la legislación del IGV grava de forma general la utilización de servicios, así en el inciso b) del artículo 1° y el último párrafo del numeral 1 del inciso c) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV señala que la utilización de servicio se da cuando el servicio es prestado por un sujeto no domiciliado para ser consumido o empleado en el territorio nacional, sin ser relevante el lugar donde se realice el pago, se perciba la contraprestación o se celebre el contrato; siendo el sujeto del impuesto, en calidad de contribuyente, quien utiliza en el país los indicados servicios, de acuerdo con el inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9° del mencionado TUO. (Decreto Supremo N° 055,1999).

Asimismo, la Ley del Impuesto a la Renta detalla los servicios que se consideran servicios digitales, al presentar un listado que menciona que tipos de servicios se consideran digitales, dicho listado no limita la existencia de otros servicios.

Por interpretación sistemática tenemos que por tanto, los servicios gravados como utilización de servicios en la Ley del IGV también incluyen a los servicios digitales, por cuanto la Ley del Impuesto General a las Ventas no señala de forma específica que tipos de servicios se estarían gravando.

En este orden de ideas tenemos, que el sujeto pasivo en calidad de contribuyente es quien utiliza el servicio en el país, esto es hasta la vigencia del Decreto Legislativo N° 775, donde el usuario del servicios debía cumplir el pago del IGV como responsable solidario y, a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 821 cumple la obligación como contribuyente. Sin embargo, este cambio normativo repentino no estuvo acompañado de los procedimientos para llevar a cabo su aplicación práctica, pues en un primer momento desconcertó a las personas naturales o jurídicas generadoras de rentas de tercera categoría respecto a la forma de pago del impuesto y la utilización del crédito fiscal, problema que ya se encuentra regulado.

Debido al desarrollo de la tecnología e intercambio de bienes y específicamente servicios, nos encontramos ante la problemática actual del pago del IGV por la

utilización de servicios digitales prestados por no domiciliados a consumidores finales en el país. Por cuanto, la Ley del IGV (LIGV en adelante) considera como operación gravada con el impuesto la utilización de servicios de forma general ya que no establece alguna excepción para los servicios digitales, y a su vez la LIGV establece como sujeto del impuesto a la persona natural que no realiza actividad comercial cuando la operación es habitual, para lo cual nos remite al Reglamento de la LIGV donde se establece que la utilización de un servicio es habitual cuando es oneroso y de carácter comercial. Por tanto, considerando lo anteriormente expuesto tenemos que cuando un usuario o consumidor final (persona natural) que no realiza actividad empresarial utiliza un servicio digital prestado por un sujeto no domiciliado debería de pagar el IGV al igual que cuando utiliza un servicio digital prestado por un sujeto domiciliado, sin embargo; en la actualidad no se efectúa el pago del IGV ni por el usuario quien es el sujeto del impuesto ni por el prestatario no domiciliado, lo cual vulnera el principio de neutralidad al poner en desigualdad de condiciones a los prestadores de servicios digitales domiciliados con los no domiciliados.

En conclusión, la utilización de servicios digitales se encuentra gravado en la Ley del IGV; sin embargo, actualmente no existen los mecanismos legales que permitan realizar o exigir el pago del IGV, a su vez como veremos en el siguiente punto existe un inconveniente en cuanto al aspecto subjetivo es decir el sujeto del impuesto.

2.2. Aspecto subjetivo:

Si bien la Ley del IGV grava la utilización de servicios y establece como contribuyente al usuario de los servicios prestados por un sujeto no domiciliado, el literal c) del numeral 9.1 del artículo 9º de la Ley del IGV, establece al respecto la siguiente precisión:

Artículo 9º de la Ley del IGV:

Son sujetos del Impuesto:

(...)

“Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

- i. Importen bienes afectos;

- ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

(...)

Asimismo, el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV, establece un concepto de habitualidad en la utilización de servicios cuando es oneroso y de carácter similar al comercial. (Decreto Supremo N° 122,1994).

De lo anteriormente señalado, tenemos que el servicio prestado por un proveedor extranjero es decir sujeto no domiciliado a favor de personas naturales no generadoras de rentas empresariales, solo estaría gravado con el impuesto del IGV cuando la operación sea habitual, condición que algunos autores consideran debe ser determinada en cada caso concreto.

Respecto a la habitualidad, el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la ley del IGV, establece que para el caso de servicios, serán considerados habituales aquellos que sean onerosos y similares a los de carácter comercial. (Decreto Supremo N° 122-1994).

Al respecto, SUNAT en el Informe No. 055-2006-SUNAT/2B0000, ha expresado que en el caso de servicios prestados por empresas no domiciliadas, contratadas para efectuar a título oneroso, los trámites y gestiones necesarios a fin que las mercaderías adquiridas por personas naturales que no realizan actividad empresarial, directamente en el exterior o a través de Internet, sean entregadas en los domicilios de éstas últimas en el país, se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas.

En ese sentido, las personas naturales que no realizan actividad empresarial y que utilicen en el país los servicios prestados por no domiciliados, son sujetos del Impuesto General a las Ventas en calidad de contribuyentes, ya que al ser servicios onerosos y de carácter comercial califican como habituales.¹⁶

Por tanto, la utilización de servicios por quienes no realizan actividad empresarial, calificarán como habituales, cuando:

¹⁶ Informe N° 055-2006-SUNAT/2B0000.

- Se brinden a título oneroso y,
- Tengan carácter comercial.

En el mismo sentido, el Informe No. 305-2005-SUNAT/2B0000, indica que el IGV grava la utilización de servicios prestados por un sujeto no domiciliado, siendo considerado como sujeto a cargo del Impuesto quien utiliza los servicios prestados en el país. Asimismo, si el usuario es una persona o entidad que no realiza actividad empresarial, la operación solo se encontrará gravada cuando exista habitualidad, es decir cuando el servicio es oneroso o de carácter comercial, como en el caso de la cesión en uso de software elaborado a pedido¹⁷.(SUNAT- 2005).

Del análisis realizado tenemos que si bien la Ley del IGV establece como operación gravada la utilización de servicios, entendido tal como un servicio prestado por sujeto no domiciliado y utilizado en el país sea un consumidor final o usuario que no realice actividad empresarial, para lo cual incorpora el criterio de habitualidad. El Reglamento de la Ley del IGV establece que la utilización de un servicio califica como habitual, cuando tiene el carácter oneroso y comercial.

Al respecto, tenemos que la LIGV limita el cumplimiento la obligación de pago del impuesto solo para aquellos usuarios que generen renta empresarial, o para el caso de los que no generen renta empresarial cuando la operación es habitual, indicando que en el Reglamento de la LIGV se establecerá las condiciones de cantidad, magnitud para determinar la habitualidad de la operación. Por su parte el Reglamento de la LIGV establece que la utilización de un servicio es habitual cuando es oneroso y tiene carácter comercial.

Considerando que el IGV es un impuesto que grava directamente la utilización de servicios, en el cual se establece como contribuyente al usuario del servicio, no es factible que se limite su cumplimiento solo para los casos de usuarios que generen rentas empresariales o en el caso de los que no generen renta empresarial cuando sean operaciones habituales, ya que coloca en desigualdad económica a los servicios que son prestados por sujetos domiciliados de los no domiciliados, donde los segundos obtienen ventaja económica vulnerando el principio de neutralidad del IGV. Por cuanto el usuario final del servicio digital prefiere utilizar un servicio prestado por un sujeto no domiciliado por el cual no tendrá que pagar IGV en

¹⁷ Informe 305-2005-SUNAT/2B0000

oposición a cuando se utiliza un servicio prestado por un sujeto domiciliado donde el consumidor final tendrá que pagar el IGV con el precio del servicio.

2.3 Principios Constitucionales vulnerados:

2.3.1 Principio de Neutralidad:

Considerando, que nuestra legislación considera como rentas empresariales o de tercera categoría aquellas que son obtenidas por personas jurídicas, entre las cuales se encuentran las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, que habiendo sido constituidas en el exterior, perciben renta de fuente peruana y que de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, un servicio es utilizado en el país cuando es prestado por un sujeto no domiciliado y es consumido o empleado en el territorio nacional. Tenemos que tendrán la condición de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas que utilicen en el país los servicios prestados por sujetos no domiciliados¹⁸.

Así pues, a partir de las consideraciones señaladas, los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y que utilizados en el país por consumidores finales, están gravados con el Impuesto General a las Ventas, al configurar el supuesto de utilización de servicios en el país, siendo el contribuyente obligado al pago del Impuesto el sujeto que utiliza el servicio en el país.

En tal sentido, considerando que actualmente se utilizan en el país servicios digitales prestados a través de plataformas virtuales como Uber, Airbnb, Netflix, Spotify, entre otros. Por los cuales las partes usuarias pagan por dicho servicio a través de tarjetas de crédito que son recaudadas por intermedio de entidades bancarias nacionales para posteriormente trasladar dichos fondos al proveedor del servicio (persona natural o jurídica no domiciliada) a una cuenta en el extranjero. Dicho lo anterior, se tiene que las personas naturales o jurídicas no domiciliadas obtienen rentas de fuente peruana.

Por tanto, se está colocando en situación de desventaja a los prestadores de servicios similares que tienen la condición de domiciliados, al vulnerar el principio constitucional de neutralidad del IGV, ya que este principio tiene por finalidad que

¹⁸ Inciso c) del artículo 9° del TUO de la LIGV.

los impuestos solo deben alterar en lo mínimo las conductas de los agentes económicos, es decir, la demanda y oferta de bienes y servicios, se debe ver afectada lo menos posible con una pérdida mínima del excedente del consumidor.

La aplicación de este principio considera que el IVA, en situaciones similares al comercio internacional debe ser neutral y equitativo, lo cual implica que el sistema del IVA no debe alentar o desalentar la inversión, o la realización de actividades en un determinado país. La actual situación en nuestro país desalienta la inversión de empresas nacionales para la prestación de este tipo de servicios ya que al considerar en el precio final el IGV o IVA resulta un servicio más caro en comparación con el que es prestado por un sujeto no domiciliado desde el extranjero, lo cual también afecta la recaudación del impuesto ya que los usuarios actualmente prefieren los servicios otorgados por sujetos no domiciliados claro ejemplo Netflix, plataforma de enseñanza de idiomas, entre otros antes que los similares brindados por un sujeto domiciliado donde tendrían que asumir el IGV como consumidores o usuarios.

Por tanto, es necesario actualizar nuestra legislación nacional de acuerdo al desarrollo de la economía digital con la finalidad de garantizar la libre competencia en el mercado nacional, ampliar la base tributaria, garantizar el correcto cumplimiento tributario e incrementar la recaudación.

2.3.2. Principio de Igualdad:

La actual diferencia que se aprecia en nuestra realidad con la aplicación del impuesto en la utilización de los servicios digitales prestados por no domiciliados a consumidores finales donde no se realiza el pago del IGV a diferencia de cuando el servicio digital es prestado por un sujeto domiciliado y es utilizado por un consumidor final, coloca en desventaja económica al prestador del servicio desde el país (sujeto domiciliado) ya que cuando realiza el cobro del servicio en el precio final agrega el IGV, por lo que se estaría otorgando una ventaja indebida al sujeto no domiciliado prestador de servicios digitales a consumidores finales en el país. Por tanto, se vulnera el principio de igualdad ya que un mismo hecho imponible gravado con el IGV como la utilización de servicios no se ejecuta de igual forma para el sujeto del impuesto es decir el consumidor final.

Esta diferencia que se genera cuando el consumidor final no paga el IGV por la utilización de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado, podría estar otorgando una ventaja económica a los sujetos no domiciliados que prestan

servicios digitales en el país ya que como es entendible el consumidor final en el país, tendrá preferencia por los servicios que resulten más económicos en los cuales no se pague el IGV los cuales actualmente son prestados por sujetos no domiciliados. Asimismo, el fisco se ve afectado con una menor recaudación del IGV y de otros impuestos.

2.4 Calidad regulatoria:

El reglamento de la Ley del IGV no puede limitar lo previsto por la Ley, ya que actualmente restringe el ámbito de aplicación de lo previsto por la ley del IGV al establecer determinados parámetros, que se deben considerar para que el usuario de servicios sea considerado como sujeto obligado a realizar el pago del impuesto cuando no realice actividad empresarial, tales como el criterio de la habitualidad.

En tal sentido el reglamento es restrictivo ya que limita el cumplimiento la obligación de pago solo para aquellos usuarios que generen renta empresarial, o cuando no generen rentas empresariales se tenga que considerar el criterio de la habitualidad, en cuanto a este criterio la ley precisa que en el Reglamento se establecerá la cantidad requerida para calificar como habitual. Sin embargo, en el Reglamento de la LIGV se establece que la habitualidad resulta cuando una operación tiene carácter oneroso y comercial, lo cual vulnera el principio de Reserva de Ley, ya que el Reglamento de la LIGV establece como sujeto del impuesto al usuario aquel por cuyo servicio utilizado realizó un pago sin considerar en número, volumen o cantidad de servicios o bienes utilizados.

Por tanto, es necesario que para fines de poder aplicar el criterio de habitualidad de los servicios contemplados en el Reglamento el mismo se traslade a la LIGV.

2.5 Análisis de la Legislación comparada:

Algunos de los países latinoamericanos que, ante el creciente desarrollo tecnológico, auge de la economía digital e intercambio comercial de servicios a través del internet, han mostrado particular interés por regular el marco legal tributario del Impuesto General a las Ventas o Impuesto al Valor Agregado en los servicios digitales son Colombia, Argentina, Uruguay y Costa Rica.

Para fines de la presente investigación se realiza el análisis de la regulación del IGV o IVA en los países vecinos alguno de ellos miembros de la Alianza del Pacífico, así como otros países de Europa y Asia que tienen mayor desarrollo tecnológico y por ende una regulación de la materia desde hace ya años a diferencia de América Latina donde la regulación del IGV o IVA es reciente. Asimismo, a diferencia de los

países de América Latina en algunos casos los países europeos o asiáticos son exportadores de los servicios digitales.

El primero de los países de América del Sur que mostró sus intereses por regular el IVA de los servicios digitales fue Colombia, quien en el año 2016 realizó algunos cambios e innovaciones en su legislación específicamente en su Estatuto Tributario, respecto a la regulación de los servicios digitales prestados desde el extranjero a consumidores o usuarios finales en el país, sean dichos servicios utilizados con fines comerciales o para el consumo final. La propuesta normativa entró en vigencia en el año 2018, a la fecha ya se tienen resultados de su aplicación y la recaudación del IVA en dicho ejercicio.

En el mismo sentido, países como Argentina, Chile, Uruguay y Costa Rica también vienen realizando cambios en su legislación con el objetivo de regular el IVA correspondiente a los servicios digitales utilizados en el país y prestados desde el extranjero.

A continuación analizaremos cada uno de los países anteriormente mencionados.

2.5.1 Colombia:

Como se indicó líneas anteriores, Colombia es uno de los primeros países latinoamericanos que ha mostrado particular interés respecto a la importancia de adecuar el marco normativo del IVA y el tratamiento de los servicios digitales prestados desde el extranjero.

El 29 de diciembre del 2016, se aprobó la Ley 1819-2016, mediante la cual se realizaron algunas modificaciones al Estatuto Tributario en cuanto al tratamiento del IVA en los servicios digitales prestados desde el extranjero a consumidores en el país.

Con finalidad de facilitar el análisis del Estatuto Tributario respecto a la regulación de los servicios digitales, se procede a analizar la determinación del sujeto pasivo como contribuyente y como responsable. Posteriormente, se establece el aspecto objetivo de la imposición con la finalidad de poder establecer el hecho generador de la obligación tributaria y finalmente analizar el mecanismo de recaudación del IGV que estableció el país colombiano.

a) Sujeto pasivo:

El Estatuto Tributario de Colombia considera como contribuyente o responsable directos del pago del tributo, a los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

b) Responsable:

La legislación Colombiana establece como responsable del impuesto del IVA de acuerdo a lo previsto en el Artículo 437 del Estatuto Tributario de Colombia a los siguientes:

- En las ventas, a los comerciantes, en cualquier fase del ciclo de producción y distribución u otros que realicen habitualmente operaciones similares a los de aquellos.
- En las ventas de aerodinos, sus comerciantes y vendedores ocasionales.
- Sujetos prestadores de servicios.
- Los importadores.
- Aquellos contribuyentes del régimen común del IVA, por las compras o servicios gravados, los cuales fueron adquiridos a personas del régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre tales operaciones.
- Los contribuyentes sujetos al régimen común del IVA, por el impuesto generado en las compras o adquisiciones de bienes y servicios gravados indicados en el artículo 468-1, cuando sean prestados o enajenados por personas naturales que no realizan actividad comercial y no estén inscritas en el régimen común sobre las ventas.

En cuanto al impuesto generado por las operaciones de servicios digitales, se establece que será asumido por el comprador o adquirente del régimen común, y ser declarado en el mes de la fecha de pago o abono en cuenta. El impuesto retenido será descontable en la forma señalada por los artículos 485,485-1,488 y 490 del Estatuto Tributario.

La legislación colombiana en el Artículo 437 literal c) del Estatuto Tributario, considera como responsable del pago del impuesto a quienes presten servicios en el país en forma general, ya sea que el mismo sea prestado desde el país o desde el extranjero. Al respecto en el párrafo segundo del artículo 437 del Estatuto Tributario, establece que para el caso de los servicios que provienen del exterior será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), quien establezca el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con la obligación de declarar y pagar el impuesto, en su calidad de responsables respecto de los servicios gravados, tal obligación es exigible a partir del primero de julio de 2018. A excepción de aquellos casos correspondientes a las personas del régimen común, que contraten servicios gravados con personas o

entidades sin residencia o domicilio en el país, serán ellas las encargadas de efectuar la retención y pago del impuesto.

Cabe precisar que para los otros casos en los cuales el usuario del servicio que es prestado desde el extranjero a quienes no necesariamente realicen actividad comercial, son los prestadores de los servicios digitales quienes están a cargo del pago del impuesto por lo que se otorgó el plazo hasta julio 2018 a las empresas no domiciliadas, con la finalidad de registrarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

c) Hecho Imponible:

La legislación colombiana establece, como un hecho gravado con el impuesto IVA, la prestación de servicios que se realiza en el territorio nacional desde el extranjero, con excepción de los que son excluidos de forma expresa por la norma. (Estatuto Tributario, 2017, Art. 420, literal c)).

Asimismo, el Estatuto Tributario señala como hecho imponible para fines del IVA, tanto aquellos servicios prestados, como los intangibles adquiridos o licenciados fuera del país. Los cuales se consideran prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tengan su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional colombiano, por lo que generan el respectivo impuesto.

Por tanto, se considera gravado con el IVA todo servicio prestado desde el exterior, como prestado, obtenido o adquirido su licencia en Colombia si el usuario o destinatario tiene residencia, domicilio, establecimiento o sede de la actividad económica en el territorio colombiano.

Al respecto podemos ver que dichos servicios realizados desde el exterior y utilizados en el país corresponden o están referidos a aquellos servicios que se prestan a través de medios digitales, internet o mediante plataformas y códigos de acceso ofrecidos desde el extranjero.

Específicamente la legislación colombiana ha incluido dentro de su modificación legislativa, como operaciones sujetas al IVA:

- El suministro de servicios audiovisuales tales como: música, videos, películas y juegos y radio fusión de eventos.
- Servicios de distribución de aplicaciones móviles de carácter digital.
- Aquellos servicios de publicidad online.
- Servicios de enseñanza a distancia a través de aplicaciones o plataformas virtuales.

d) Recaudación del Impuesto:

Con la finalidad de asegurar la recaudación del IVA, la legislación colombiana, considera la retención en la fuente, la cual se realizará al efectuar el pago o abono en la cuenta de sujeto no domiciliado (Estatuto Tributario, 2017).

Respecto al importe de la retención la legislación colombiana establece la retención del ciento por ciento (100%) del valor del impuesto. Asimismo, declara que ejercerán tendrán la función de agentes de retención del impuesto sobre las ventas de bienes y servicios, de acuerdo al siguiente detalle:

- Personas del régimen común, que adquieran bienes o servicios gravados en el país y provengan de personas o entidades sin residencia o domicilio en el país. De acuerdo con lo previsto en el numeral 3 del artículo 437-2.(Estatuto Tributario Colombiano).
- Aquellas entidades que emitan tarjetas de crédito y débito, vendedores de tarjetas prepago, recaudadores en efectivo a cargo de terceros, y otros designados por la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), cuando se realice el abono o pago en la cuenta de los prestadores de servicios desde el exterior, respecto a los siguientes servicios (Estatuto Tributario Colombiano, numeral 8 del artículo 437-2):
 - a) Aprovechamiento de servicios audiovisuales como música, videos, películas, diferentes tipos de juegos y radiodifusión de cualquier evento.
 - b) Distribución de aplicaciones digitales.
 - c) Publicidad en línea.
 - d) Enseñanza o capacitación a distancia.

Como se aprecia, la legislación colombiana señala de forma expresa los tipos de servicios prestados desde el exterior, respecto de los cuales las entidades que emitan tarjetas de crédito y débito así como expendedores de tarjetas prepago, quienes esté, a cargo de la recaudación de efectivo a cargo de terceros realizarán la retención cuando se realice el pago o abono en cuenta de los que prestan el servicio desde el extranjero.

Asimismo, precisa que la aplicación de la retención de los servicios “digitales” prestados desde el exterior, solo en el supuesto en que los prestadores de los servicios, no cumplan con las obligaciones de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados, dicha obligación será exigible desde el primero de julio del 2018. (Parágrafo 2, artículo 437, Estatuto Tributario).

Por otro lado, se establece que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) indicará de manera expresa, mediante Resolución, el listado de los prestadores de servicios desde el exterior (aquellas personas o entidades que no tengan residencia o domicilio en el país colombiano) a quienes se realizará la retención en la fuente del 100% del impuesto, a través de personas pertenecientes al régimen común, con quienes contraten la prestación de servicios gravados en territorio nacional, sin ser necesario que los prestadores de estos servicios se inscriban ante la DIAN como responsables del impuesto.

Como se puede apreciar la reforma tributaria en Colombia establece como agentes de retención a las entidades bancarias emisoras de tarjetas de crédito, quienes efectuarán la retención al momento de realizar el pago a los prestadores de servicios desde el extranjero. Dicha disposición tiene efecto suspensivo ya que solo se exigirá la retención, para el caso de los servicios digitales detallados en párrafos anteriores, siempre y cuando hasta julio 2018 los prestadores de servicios del extranjero no hayan cumplido con registrarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN).

e) Resultados del ejercicio 2018:

DIAN informó que las empresas prestadoras de servicios desde el exterior declararon y pagaron 38.189 millones de pesos por impuesto sobre las ventas, IVA. Esta cifra representa unos 12 millones de dólares. El pago corresponde al bimestre julio a agosto, septiembre a octubre y noviembre a diciembre del año gravable 2018 con una tasa del 19%. (Diario actualícese, 2019).

Entre este grupo de empresas del exterior se encuentran las de base tecnológica y plataformas que operan en el país como Uber, Netflix y Airbnb.

La DIAN indicó que los obligados que aún no han cumplido con su deber de declarar, que se encuentra disponible el formulario 325 declaración de impuesto sobre las ventas, IVA, de prestadores de servicios brindados desde el extranjero. Este tributo se hace a través de la plataforma digital de la entidad.

La recaudación bruta de los impuestos administrados por la DIAN alcanzó en el año 2018 la cifra de \$144,4 billones, denotando un incremento de 6% respecto al año 2017, en el que se logró recaudar la suma de \$136,4 billones. Claramente se puede visualizar el aporte significativo del IVA recaudado por los servicios digitales una razón más para adoptar medidas similares en el Perú.

2.5.2 Argentina:

El país argentino también ha considerado importante regular en tratamiento del IVA de los servicios tecnológicos, digitales prestados desde el extranjero a través de internet o mediante plataformas, por lo que en diciembre del 2017 el ejecutivo presentó propuesta al legislativo (IF-2017-28051244-APN-MHA), la cual previo debate se aprueba mediante la Resolución General A.F.I.P 4.240/2018 la Ley 27.430, que regula la forma, plazos y condiciones para el pago del IVA de los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en otro país, vigente desde el 27 de junio del 2018 y su Reglamento aprobado mediante Decreto 354/2018.

a) Hecho Imponible:

En el proyecto normativo de reforma tributario argentino (IF-2017-28051244-APN-MHA) y actualmente la Ley 27.430 aprobada en el año 2018, se considera gravar los servicios digitales, los cuales son considerados como:

- Aquellos que utilicen cualquier dispositivo para su descarga, visualización o utilización.
- Aquellos que son realizados a través de la red de internet, la adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnología utilizada por internet o cualquier otra red de la que se presten mediante servicios que por su naturaleza sean automatizados y requieran la mínima intervención humana, tales como los siguientes:
 - El aprovisionamiento y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, u otros que brinden o faciliten la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
 - El suministro, modificaciones y actualizaciones de programas informáticos tales como acceso, descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
 - El mantenimiento a distancia, de forma automática de programas y de equipos.
 - El manejo de sistemas remotos y soporte en línea.
 - Los servicios web entre otros los de almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.
 - Los servicios de software prestados en internet mediante descargas realizadas en la nube.
 - Los accesos y/o descargas de contenidos a dispositivos conectados a internet o mediante prestaciones satelitales de imágenes, texto, información, texto, información, video, música, juegos diversos incluyendo los de azar o cualquier contenido digital.

- La prestación de bases de datos u otro servicio prestado de forma automática a través de un ordenador, internet o red electrónica.
- Prestación de servicios de grupos o citas online.
- Servicios de blogs, revistas o periódicos online.
- Diversos servicios de internet.
- Servicios de enseñanza a distancia.
- El intercambio comercial de un bien o servicios por internet similar a un mercado en línea como las subastas online.
- Las manipulaciones y cálculo de datos realizados mediante el internet y otras redes electrónicas.

b) Sujeto del Impuesto:

La Ley 27.430 considera como nuevo sujeto pasivo del impuesto a los prestatarios (usuarios) de los servicios digitales.

El Reglamento aprobado mediante Decreto Nro. 354/2018 establece en el artículo 1º que el impuesto será asumido por el prestatario, de forma directa o mediante percepción en caso que un residente o domiciliado en el país actúe como intermediario en el pago, operando como un agente de percepción o liquidación. En caso que exista más de un intermediario residente o domiciliado que sea intermediario en el pago, tendrá la calidad de agente de percepción y liquidación quien tenga una relación comercial más cercana con el prestador del servicio digital, no obstante el impuesto recaerá en el prestatario de acuerdo con el primer párrafo de dicho artículo. Asimismo, tienen la calificación de agente de percepción y liquidación, los agrupadores o agregadores, que brindan servicio de cobro por diversos medios de pago.

c) Nacimiento del hecho imponible:

La norma grava los servicios digitales proporcionados o realizados por un sujeto residente o domiciliado en el extranjero, cuando la utilización o uso efectivo se realice en el país (Argentina), siempre que el prestatario no sea sujeto del impuesto por otros hechos imponibles y tengan la condición de responsables inscritos. Asimismo, se precisa que los servicios proporcionados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se considerarán para todos los supuestos como llevados a cabo en o desde el extranjero.

A su vez la norma, indica que se va a considerar la existencia de utilización o explotación efectiva en la jurisdicción donde se detecte la utilización inmediata o el

primer acontecimiento de disposición del servicio por parte del usuario o prestatario aun cuando el mismo prestatario lo destine para su consumo.

En el mismo sentido, los servicios digitales se consideran, utilizados o explotados de forma efectiva en el país argentino, sin admitir prueba en contrario, cuando se encuentre allí, cualquiera de los siguientes:

- La ubicación IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta SIM.
- La dirección de facturación del usuario; o,
- La cuenta bancaria desde la que se realiza el pago, la dirección de facturación del cliente proporcionado al banco o la entidad financiera que emite la tarjeta de crédito o débito con la cual se realiza el pago.

Así mismo la legislación, contempla que el hecho gravable de los servicios digitales se perfecciona cuando se finaliza la prestación del servicio o el pago total o parcial del precio por parte del prestatario (usuario), el que concurra primero.

Respecto a la descarga de libros digitales si bien constituye un servicio digital se establece la exención del mismo.

d) Recaudación y periodo fiscal de liquidación:

La liquidación y pago del impuesto se realizará de forma directa por el prestatario o a través de la percepción según la forma, plazos y condiciones señaladas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFID en adelante). En ese sentido, el prestatario realizará el pago de forma directa cuando no intervenga en el pago un residente o domiciliado en el país, o cuando medie un intermediario con la característica señalada pero no tenga la obligación de actuar como agente de percepción y liquidación, de acuerdo con el artículo 2° del Decreto Nro. 354/2018, que precisa que la función del agente de percepción y liquidación estará en función a los listados de prestadores de servicios digitales residentes o domiciliados en el extranjero, elaborados por la AFID, quien podrá actualizarlos de forma periódica, indicando el momento a partir del cual dichos listados o sus actualizaciones resulten aplicables.

La AFIP, de acuerdo a la facultad que le otorgó el Decreto 354/18, creó los dos tipos de listados de PSD, que se actualizan como mínimo en forma mensual y están a disposición en la web del organismo:

1) Nómina del Apartado A del Anexo II de la RG 4240: PSD que sólo prestan ese tipo de servicios. (En este listado se detallan más de 170 prestadores como Twitter, Amazon Video, Itunes.com, Netflix, Spotify, entre otros).

2) Nómina del Apartado B del Anexo II de la RG 4240: PSD que también pueden vender bienes o prestar otro tipo de servicios (En este listado se detallan 15 prestadores como Airbnb, Booking, Apple, entre otros).

La alícuota correspondiente al IVA es de 21% del precio neto del servicio digital, que surja de la factura, comprobante de pago o documento similar proporcionado por el prestador de servicio digital.

Como apreciamos por un lado, en la legislación de Colombia se plantea la figura de la retención en atención a que la legislación colombiana considera al prestador del servicio del extranjero como responsable del pago del impuesto pero no es contribuyente sino responsable, el contribuyente respecto de quien se realiza el hecho generador es el usuario del servicio en el país. En tal sentido, se le otorga en primera etapa la posibilidad de registrarse ante la DIAN de no hacerlo la entidad nacional ante la cual se paga por el servicio prestado será considerada agente de retención, por lo que tiene la obligación de retener el importe correspondiente al IVA cuando haga entrega del pago al prestador del servicio desde el extranjero.

Por otro lado, la norma tributaria en Argentina se plantea la figura de la percepción ya que considera como sujeto pasivo al prestatario (usuario) del servicio y por tanto obligado a realizar el pago del IVA. Con fines recaudatorios establece la figura de la percepción cuando existe intermediario para el pago del servicio utilizado en el país argentino tales como entidades bancarias o grupos recaudadores.

La norma anteriormente señalada se fundamenta en la neutralización del IVA en los bienes y servicios que puedan exportarse, aplica el “criterio país de destino”, lo cual permite armonizar las potestades tributarias de los distintos países, aceptando que el país donde se consume el bien o servicio, sea el que grave dicho consumo.

En consecuencia, en Argentina al adoptar el método “país de destino”, se grava las importaciones y exime a las exportaciones evitando la doble imposición internacional. De esta manera, tanto los bienes como servicios son gravados solo en el país de destino o consumo del bien o servicio.

e) Resultados:

La recaudación del IVA en Argentina, desde la vigencia de la norma en junio del 2018, ha logrado recaudar la suma de \$1,400 millones en dicho año, de acuerdo a lo manifestado por Leandro Cuccioli, Administrador Federal de Ingresos Públicos de la Nación Argentina. (Valli, P. , 10 de marzo, 2019. *La AFIP pide a bancos y sociedades de Bolsa información sobre plazos fijos, bonos y acciones*. Diario PERFIL. Recuperado de <https://www.perfil.com>.)

2.5.3 Chile

El país vecino por el Sur, también considera importante la actualización de su legislación respecto a la regulación de los servicios digitales, así el 23 de agosto de 2018 el Gobierno presentó un Proyecto de modernización tributaria, con el objeto de realizar una serie de ajustes técnicos, que por una parte conlleven a simplificar el sistema de tributación chileno, y por la otra, incorporen nuevas regulaciones en lo referente al Impuesto de los servicios digitales (ISD), la propuesta introduce un impuesto de carácter específico, indirecto y sustitutivo de otro impuesto a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independientemente del lugar en que se ubique el servidor o la plataforma tecnológica que les brinde soporte, siempre que tales servicios sean utilizados en Chile por usuarios como personas naturales.

Se comprenden dentro de los servicios digitales que se afectan con este nuevo impuesto, entre otros, los servicios onerosos de entretenimiento de contenido digital tales como películas, música, videos, juego entre otros, sea que se presten a través de descarga, streaming u otra tecnología; los servicios remunerados de publicidad en el exterior, uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet; servicios remunerados de almacenamiento de datos como nubes, Software como servicios, entre otros.

La tasa a aplicarse al Impuesto de los servicios digitales propuesto inicialmente fue del 10% sobre la remesa bruta (Impuesto especial), sin embargo; posteriormente por recomendación de la OCDE se modificó por el 19% del IVA¹⁹, como forma de recaudación del impuesto se propone la retención al emisor del medio de pago electrónico utilizado (tarjeta de crédito). Algunas de las plataformas que se

¹⁹ Publicado Observacom, *Por recomendación de la OCDE Chile obligará a las plataformas digitales a pagar el IVA en lugar de un impuesto especial*, el 26 marzo, 2019.

encuentran dentro de los alcances de la propuesta normativa son Netflix, Spotify y Airbnb. En el caso de las plataformas Uber y Cabify no se encuentran dentro de los alcances de la propuesta normativa ya que en dicho país existe una propuesta de Ley en particular que regularía a dichas empresas que si bien exonera del IVA por tratarse de transporte público se grava con el impuesto a la renta ya que se obliga a dichas empresas a constituirse en el país.

2.5.4 México

Recientemente este país también ha mostrado interés en regular la imposición tributaria de los servicios digitales, con la propuesta del Grupo Parlamentario de Morena y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se propone la reforma de diversas disposiciones de la Ley del Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación con el objeto de gravar la prestación de servicios a través de plataformas digitales a usuarios mexicanos realizados por extranjeros sin Establecimiento Permanente en México, se conviertan en sujetos formales del IVA y que sea la prestación de dichos servicios la actividad objeto de dicho impuesto, para lo cual se propone como medio de pago la retención por parte de los usuarios y posteriormente las instituciones financieras, así como las personas físicas o morales mediante las cuales se realice el pago anticipado para recibir los servicios, sustituyan a los usuarios en la retención. Otra de las alternativas propuestas, es que los residentes en el extranjero sin establecimiento paguen de forma directa el impuesto al fisco.

En el mismo sentido, la propuesta contempla la reforma del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación para establecer que no solo los retenedores son responsables solidarios sino también los que los sustituyan, es decir instituciones financieras, personas físicas o morales a través de las cuales se realice el pago anticipado por la prestación de servicios. (Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados de México, 2019)

2.5.5 Uruguay

Uruguay es otro de los países del continente que considera de suma importancia reformar la legislación tributaria actual, ya que señala que el marco normativo vigente fue dado de acuerdo a la realidad económica del momento; sin embargo, ante el desarrollo de la tecnología de intercambio comercial y uso internet es necesaria adecuar la legislación a dichos cambios económicos y tecnológicos con la finalidad de incluir aspectos que anteriormente no se daban y podrían poner en

desigualdad de condiciones a los proveedores presenciales con los no presenciales, es decir no instalados en el país que brindan servicios tales como Netflix, Spotify, Amazon, Itunes, las descargas y acceso de videos, música y juegos entre otros.

a) Hecho Imponible:

El proyecto normativo de Uruguay (Proyecto de Rendición de Cuentas) considera ampliar la base del Impuesto al Valor Agregado para los servicios digitales prestados por empresas desde el exterior del país. Dichas prestaciones pueden ser acceso o descarga de video, música, juegos u otros utilizados o consumidos en el país.

b) Recaudación:

El proyecto normativo contempla la figura de la retención del impuesto a través de los agentes pagadores involucrados.

Se estima la aprobación y vigencia de la reforma tributaria en Uruguay para el presente año 2019.

2.5.6 Costa Rica

A diferencia de Perú, Costa Rica es un singular país de América que provee al extranjero aproximadamente el 50% de los servicios digitales, es decir es un país exportador de servicios digitales.

No obstante de ser un exportador de servicios digitales, considera la necesidad de regular el tratamiento del IVA en los servicios prestados desde el exterior a usuarios en el país, con la finalidad de equiparar condiciones comerciales respecto de los prestadores del servicio hacia el exterior. Costa Rica es uno país, que tiene por objetivo adecuarse a las recomendaciones de Organismo para la Cooperación y desarrollo económico (OCDE) que establece que " La economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda la perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios" (Plan de acción 1 BEPS,OCDE).

a) Hecho imponible:

En la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas de Costa Rica²⁰ se considera como objeto del IVA la prestación de servicios realizados en el país. En ese sentido, los servicios de telecomunicaciones, radio y televisión, se estiman realizados en el país sin ser relevante el medio tecnológico por el cual se preste el servicio.

b) Sujeto del Impuesto:

La Ley considera como contribuyente del IVA a las personas tanto físicas como jurídicas o entidades que efectúen actividades por cuenta propia o de forma indirecta en la producción, distribución, comercialización, venta o prestación de servicios intangibles.

Asimismo, señala que será considerado contribuyente el usuario o destinatario del servicio o bien intangible cuando el prestador del servicios no esté domiciliado en el país, independientemente del lugar donde se utilice o ejecute el servicio, toda vez que sea a la vez contribuyente de este impuesto. No obstante lo señalado anteriormente, el proyecto contempla como hecho imponible del impuesto la prestación de servicios realizados de forma habitual.

Finalmente, concluimos que si bien el textonormativo de Costa Rica, grava con el IVA algunos servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados en el país, se considera como contribuyente al destinatario del servicio siempre y cuando la operación sea habitual y se realice con la finalidad de intervenir en la producción, distribución o comercialización de tales servicios.

2.5.7 Europa

En Europa el tratamiento tributario del IVA se encuentra más trabajado a comparación de los países latinoamericanos.

La normativa sobre el IVA está armonizada a nivel europeo, no obstante, cada Estado Miembro puede establecer algunas particularidades como por ejemplo en lo relativo a los tipos de IVA aplicables a los productos o servicios.

En la unión europea se consideran servicios electrónicos o productos digitales gravados con el IVA, tales como:

²⁰ Ley 20.580, aprobada el 3 de diciembre de 2018.

1. La difusión de video, música, juegos, loterías y juegos de azar como:

- Descargas de películas u otros contenidos en audio visuales a dispositivos conectados a internet.
- Descargas online de juegos, considerando a los múltiples jugadores conectados en remoto.
- Difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital, aunque éste se realice en streaming, sin necesidad de descargar a un dispositivo de almacenamiento.
- Jingles, tonos de móviles y música.

2. Los servicios web como:

- Servicios del sitio web de autoayuda
- Mantenimiento y soporte automatizado de los sitios web
- Alojamiento de los sitios web
- Proveedores de servicios de Internet
- Almacenamiento de datos online y servicios de memoria
- Bloqueadores de banners

3. Los servicios software como:

- Servicios software previstos en Internet (Software como servicio 'Saas') mediante descargas en la distribución basada en la nube.
- Descargas de impresora y otros controladores periféricos
- Cortafuegos y otros filtros para ordenadores
- Descargas de software de antivirus
- Contabilidad y packs antivirus

4. La oferta de enseñanza a distancia:

- Enseñanza y aprendizaje automatizado a distancia
- Programas de aprendizaje automatizado a través de Internet
- Cuadernos de ejercicios completados por los estudiantes online

5. El suministro de texto, imágenes y bases de datos:

- Descarga de diseños, componentes, patrones, etc.
- E-books

- Suscripciones a blogs, revistas o periódicos online.
- Cuotas de afiliación a clubs online, revistas o webs de citas.
- Marketplaces de servicios electrónicos.
- Descarga de imágenes, salvapantallas y fotografía para móvil o PC.
- Descarga de informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- La manipulación y cálculo de datos mediante el Internet u otras redes electrónicas.

2.5.8 Noruega

Uno de los primeros países que aprobó la ley que grava el consumo de productos y servicios digitales fue Noruega, la cual entró en vigencia en julio de 2011 y se aplica a las empresas o negocios que afecta a todos los negocios cuyas ventas de productos digitales a particulares residentes, superen los 50.000 NOK equivalente a 5.300 EUR en un periodo anual.

Para los casos de negocios Bussiness to Bussiness (B2B), es el cliente el encargado de contabilizar el IVA en sus libros. La tasa del IVA aplicable en Noruega es del 25%.

2.5.9 Islandia

Islandia incorporó en su legislación el IVA para las transacciones digitales a partir del 1 de noviembre de 2011. Siendo su tasa del 24% aplicable a todas las ventas vinculadas con productos o servicios digitales, con excepción de los libros electrónicos gravados con la tasa reducida del IVA de 11%. Para tal fin las empresas del extranjero que proveen ese tipo de bienes o servicios digitales se registran ante las autoridades fiscales de Islandia mediante un agente fiscal local. Se encuentran obligadas cuando las ventas superan el límite de 2.000.000 ISK. En caso que las empresas extranjeras vendan a empresas ya registradas en el IVA, no es necesario el registro y se puede contabilizar el IVA como parte del impuesto asumido.

2.5.10 Sudáfrica

Este país introdujo una modificatoria en julio de 2014 a la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en el cual incluye regulación vinculada sobre productos digitales, en dicha modificatoria se consideró como tope para dar lugar al cobro de dicho impuesto, el importe de 50.000 ZAR (aprox. 2.900 EUR).

En Sudáfrica no se realiza la diferencia entre las ventas B2C (Bussiness to Consumer) tratamiento de la relación comercial de empresa a usuario y B2B

(Business to Business) referido al tratamiento del impuesto generado por la relación comercial entre empresas.

La tasa es del 14% de IVA local, se establece el pago de impuesto similar ya sea para empresas o particulares.

2.5.11 Suiza

En enero del año 2010, la Autoridad Tributaria Federal (FTA) introdujo la Ley del IVA para la utilización o consumo de productos y servicios digitales. El tipo impositivo es del 8% y el umbral de registro hasta el 01 de enero 2018 fue de CHF100.000, correspondiente a las ventas de productos y/o servicios digitales de la empresa a consumidores suizos. A partir de esa fecha se consideran la totalidad de las ventas a nivel mundial, ya sean consumidores suizos o no. Por lo tanto, cualquier empresa que venda en el mundo más de CHF 100.000 en productos digitales, deberá cobrar, recaudar y remitir el IVA que corresponda a los consumidores suizos. Como podemos apreciar la legislación suiza considera la utilización de los servicios por consumidores suizos aun cuando la utilización no se realice en el país.

2.5.12. Japón

En el país con mayor desarrollo tecnológico, desde octubre de 2015 entró en vigencia la Ley del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los servicios digitales. Se estableció como umbral anual para hacer efectivo el impuesto, los 10.000.000 JPY (aprox. 86.400 EUR) en ventas. La tasa del IVA es del 8%, se aplica en todas las ventas de productos digitales. Para efectuar la recaudación del impuesto, los vendedores extranjeros, cuyos servicios digitales se encuentren en la lista cerrada como gravada, deberán registrarse en la Agencia Tributaria Japonesa.

En el caso de las transacciones Business to Business (B2B), el comprador es quien tiene derecho de aplicar dicho impuesto en su contabilidad.

2.5.13 Albania

Este país reguló el IVA aplicable para los negocios que expenden servicios digitales desde el 1 de enero de 2015.

La tasa del IVA en Albania es del 20% no existe algún límite de ventas para hacer efectivo el impuesto por que se calcula desde la primera transacción realizada por cualquier empresa extranjera no residente a consumidores albaneses, aplicando el

IVA en sus facturas y registrándose en la Agencia Tributaria de Albania mediante un agente fiscal. En caso que sus clientes ya estén registrados no existe la obligación de registrarse, por lo que pueden contabilizar el IVA como parte del impuesto asumido; sin embargo, hasta el día de hoy Albania aún no ha introducido todavía ningún soporte tecnológico en línea que permita a las empresas validar en tiempo real si sus clientes son Bussiness to Bussiness (B2B) o Bussiness to Consumer (B2C).

2.5.14 Corea del Sur

Como se sabe Corea del Sur al ser uno de los países más desarrollados en tecnología, por lo que es uno de los pioneros en establecer el tratamiento tributario a los servicios digitales. La tasa del IVA impositivo es del 8%, no existe un límite anual para efectuar el cobro del Impuesto al Valor Agregado, la legislación surcoreana ha previsto la aplicación e imposición del impuesto desde que se realiza la venta de un producto o servicio digital a un residente surcoreano. Como mecanismo de recaudación se ha previsto que el pago se efectúe cada tres meses en una cuenta del Woori Bank de la agencia tributaria surcoreana, el IVA es abonado en won surcoreanos.

2.5.15 Nueva Zelanda

El 01 de octubre de 2016 entró en vigencia la Ley del IVA conocido localmente como “GST” Good and Services Tax que incluye un tratamiento para productos digitales.

La tasa correspondiente al IVA es de 15%, se aplica por todos los negocios que superen las ventas anuales de 60.000 NZD (aprox. 39.500 EUR) en productos digitales dentro del país. Similar a la regulación de la Unión Europea, para la aplicación del impuesto es necesario recabar por lo menos dos pruebas no contradictorias de la ubicación del cliente (por ejemplo, la dirección de facturación, la dirección IP, el país que emitió la tarjeta de crédito, entre otros elementos que acrediten la adquisición de los servicios digitales en dicho país). (Good and Services Tax, 2015)

2.5.16 India

Este país ha regulado este servicio desde inicios de diciembre del año 2016. Así, la Junta Central de Impuestos y Aduanas de la India (CBEC) publicó una circular oficial

señalando el IVA aplicable para los servicios que se prestan en línea o a través de medios electrónicos.

La recaudación del impuesto se realiza mediante depósito al Gobierno Central, como plazo máximo hasta el sexto día de realizado el servicio, es el prestador o proveedor de los servicios quien cobra el IVA con una tasa del 15%, para que se encuentre sujeto al impuesto la venta debe superar el importe de Rs. 1.000.000.

Para el caso en que el proveedor o prestador de los servicios no esté presente en la India, puede nombrar a una persona o agente autorizado en su representación para cumplir con la normativa.

2.5.17 Rusia

Los servicios digitales se encuentran gravados desde el 01 de enero de 2017.

La tasa de IVA es del 18% y no hay un tope de registro, por lo tanto, todas las empresas del extranjero que expendan productos digitales a consumidores localizados en Rusia, deben recaudar el IVA. La declaración del IVA será mensual y debe presentarse antes del 25 día del mes siguiente al final de cada trimestre.

Al igual que los requisitos de la UE, las empresas digitales extranjeras deben recabar por lo menos dos medios probatorios que demuestren la ubicación del cliente.

2.5.18 Serbia

En este país el IVA de los servicios digitales es exigible desde el 1 de abril de 2017, las empresas digitales no residentes realizan el cobro del IVA a los consumidores serbios y deben estar registradas en la Administración Tributaria de la República de Serbia.

La tasa del IVA es del 20%. Las empresas que venden servicios digitales están obligadas a liquidar el IVA a través de un agente fiscal.

Al igual que la UE, no hay un límite de registro. Esto significa que tienen que aplicar el IVA al realizar la venta del servicio digital. En caso de no cumplir con lo señalado por la norma se imponen multas, ascienden hasta 2.000.000 dinares para las personas jurídicas y hasta 150.000 dinares para las personas naturales. (Rulebook of Electronically Supplied Services (ESS), 2017).

La empresa no residente debe cumplir con las siguientes condiciones para su registro ante la Agencia Tributaria:

- Contar con un Número de Identificación Fiscal en Serbia e indicar la cuenta bancaria que se utilizará para fines relacionados con el IVA. En cuanto a la cuenta bancaria, la empresa no residente puede elegir entre:
- Apertura de la cuenta bancaria como no residente en un banco serbio; o,
- Utilizar la cuenta bancaria de un agente fiscal.

El IVA se paga en el país ya que no es posible realizar su pago desde el extranjero.

2.5.19 Taiwan

Las empresas extranjeras que proveen servicios digitales a cualquier consumidor ubicado en Taiwán, están obligadas a cobrar el IVA y registrarse en la Administración Tributaria de este país desde el 01 de mayo de 2018. Las empresas del extranjero deben registrarse ya sea de forma directa o a través de un agente fiscal ante las autoridades fiscales. El importe para registrar el IVA será de NTD480.000.

La tasa del IVA es del 5%. Las empresas del extranjero, estarán obligadas a emitir facturas a partir del año 2019. (*Draft Bill Passed to Amend VAT Act on Cross-Border Sale of Digital Services*, TAX NEWS SERVICE, 2016).

2.5.20 Australia

Australia, reguló los servicios digitales a partir del 1 de julio de 2017. La ley solo es aplicable a las empresas digitales del extranjero que proveen servicios electrónicos B2C (Business to Consumer) con una tasa del 10% del GST en sus ventas digitales. (Australian Goods and Services Tax GST, 2017).

2.5.21. Bangladesh

Bangladesh es uno de los países que ya cuenta con regulación respecto al IVA de los servicios digitales; sin embargo, su aplicación se ha suspendido hasta las elecciones a llevarse en el presente año 2019.

El proyecto normativo consiste en que todas aquellas empresas digitales extranjeras con clientes de los servicios en Bangladesh, recaudarán el 15% de IVA de las ventas digitales y deberán registrarse ante la Autoridad Tributaria de Bangladesh.

Como apreciamos en la actualidad son diferentes países de la región y Europa que a la fecha se encuentran analizando las formas de regular el tratamiento tributario del IVA en los servicios digitales en alguno de ellos se ha optado como medio recaudación la retención y en otros la percepción del IVA ello en razón a la calificación que cada legislación otorga de forma distinta al sujeto pasivo donde en algunos casos es el usuario final y en otros el prestador del servicio digital.

Considerando que en el Perú también se hace uso de los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, la política fiscal del país no puede permanecer indiferente ante la realidad comercial y usos que la tecnología está insertando en nuestra sociedad y que como parte del principio de neutralidad del IGV se encuentra en la obligación de asegurar la igualdad de condiciones en el intercambio comercial, por lo que es necesario trabajar en alguna propuesta que regule la imposición del IGV en los servicios digitales.



CAPITULO III: DISCUSION Y PROPUESTA

En el presente capítulo se analiza específicamente el problema que existe en nuestra legislación respecto a la afectación del IVA o IGV por la utilización de servicios digitales por consumidores finales en el país y que son prestados por sujetos no domiciliados. Asimismo, se concluye con una propuesta legislativa que permitirá a la Administración Tributaria recaudar el IGV correspondiente a la utilización de servicios digitales en el país. Así, como dilucidar cualquier posible vulneración a los principios constitucionales de neutralidad y reserva legal del IVA.

Nuestra legislación, específicamente la Ley del IGV grava con el impuesto la utilización de servicios de forma general, no precisa de forma específica el tipo de servicios afectos al impuesto; por tanto, para fines de la presente investigación de forma específica, se analiza el IVA o IGVA de los servicios digitales utilizados en el país y que son prestados desde el extranjero. Actualmente, se vienen incrementando dichos servicios dentro de la economía digital tales como: Netflix, Spotify, Arbnb, globo, open English, entre otros.

3 Servicios digitales utilizados en el país y prestados por sujetos no domiciliados

3.1 Caso Netflix:

Actualmente el número de usuarios del servicio de Netflix en el país se ha incrementado, como se sabe Netflix es una empresa comercial de entretenimiento con sede en Estados Unidos, esta empresa proporciona servicios de flujo por internet conocido como streaming, multimedia que permite visualizar películas y series bajo demanda por internet y de DVD por correo. Netflix, comenzó sus servicios basado en la suscripción en el año 1999. El número de suscriptores se ha ido incrementado así en abril de 2011 la empresa tenía más de 26 millones en todo el mundo y en diciembre de 2016 alcanzó 89 millones de suscriptores, de los cuales 48 millones son de Estados Unidos. Recientemente, en publicación de octubre de 2017 por Business Insider, Todd Yellin vicepresidente de la compañía señaló que de los 300 millones de suscriptores actualmente los que registran actividad son 104 millones de personas alrededor del mundo.

Si bien no se tiene un número exacto de suscriptores en Perú, existe la necesidad de regular el tratamiento del IGV que correspondería pagar a los usuarios en el país por

la utilización de dicho servicio brindado por un sujeto No Domiciliado y por el cual actualmente no se recauda el impuesto, poniendo en desigualdad de condiciones a los servicios similares o de cable que son ofrecidos por sujetos domiciliados a usuarios nacionales en cuyo caso sí se efectúa el cobro del IGV, el mismo que está incluido en el precio final del servicio y por tanto es asumido por el usuario o consumidor final. Lógicamente que el usuario va preferir el servicio prestado por el sujeto no domiciliado al no tener el recargo del IGV cuando realice el pago por el servicio.

El pago o retribución del servicio de Netflix se realiza a través de una entidad bancaria que previamente emite una tarjeta de crédito a favor del usuario, y cuyos datos son registrados en el momento de la suscripción, por lo que la entidad bancaria cada mes efectuará el recargo por el servicio para posteriormente trasladar el importe recargado en la tarjeta de crédito del usuario a una cuenta nacional o en el extranjero a favor de la empresa no domiciliada que presta el servicio. Es así, como la entidad bancaria opera como una entidad recaudadora de los pagos del usuario para ser trasladados a favor de la empresa no domiciliada.

3.2 Caso Uber:

Uber es una plataforma virtual que permite acceder a servicio de taxi tanto a los usuarios finales es decir personas que requieren el servicio de transporte como a los taxistas que utilizan la plataforma para acceder a los requerimientos del servicio y brindar el servicio al solicitante. En este caso la plataforma de Uber actúa como un intermediario entre el usuario (pasajero) y quien presta el servicio (conductor).

Si bien el usuario del servicio de movilidad no retribuye por el uso de la plataforma, tenemos que, en el caso del taxista, también usuario de la plataforma, quien presta efectivamente el servicio de movilidad, sí se da un pago como comisión a favor del titular de la plataforma (sujeto no domiciliado)

Para tal fin al momento de la suscripción el taxista asocia una cuenta bancaria o tarjeta de crédito, semanalmente la aplicación proporcionará al taxista o conductor un reporte de los servicios brindados agregando o descontando los servicios que fueron cancelados haciendo uso de tarjetas bancarias o las que se pagaron en efectivo, y se descuenta el 3% de cada servicio a favor del titular de la plataforma, de tener saldo a favor el conductor recibe el abono en su cuenta bancaria o un recargo en su tarjeta de crédito cuando el taxista cobró el servicio en efectivo y tiene que retribuir la comisión del 3% al titular de la plataforma.

3.3 Caso Spotify:

Para hacer uso del servicio de descarga de música también es suficiente la suscripción por internet señalando una tarjeta de crédito a la cual la entidad bancaria recarga la tarifa mensual por el derecho a descargar y escuchar música en línea de la preferencia personal del usuario. En el presente caso también vemos que como el servicio es prestado por un sujeto no domiciliado y se paga la contraprestación a través de una entidad bancaria mediante una tarjeta de crédito, cuyo importe posteriormente es transferido a una cuenta del sujeto no domiciliado. El usuario paga por este servicio el precio elegido al momento de la suscripción, donde no se precisa si incluye o no el IGV.

De igual forma en este tipo de servicios la administración Tributaria no recauda el IGV correspondiente a la utilización del servicio brindado por el sujeto no domiciliado titular de la plataforma o aplicación digital.

3.4 Caso Plataformas de enseñanza de idiomas:

De igual forma otro de los casos en los cuales podemos visualizar que el pago, en retribución por el servicio brindado, se realiza a través de una entidad bancaria y donde el servicio de enseñanza es prestado por un sujeto no domiciliado a través del internet, es el uso de plataformas de enseñanza de idiomas como Open English, duolingo, gizmodo entre otros. El uso de plataformas virtuales e internet para el aprendizaje de idiomas se viene incrementado en los últimos años y en tal medida también se incrementa la desigualdad de trato y carga impositiva que se brinda por un lado a una entidad domiciliada que presta el servicio ya sea de forma presencial o a través de plataformas en el cual se considera el costo del IGV y por otro lado, en contraposición se tiene que al utilizar los servicios de una entidad no domiciliada, no se tiene el recargo del IGV. Por lo que se coloca en desigualdad de condiciones a la empresa o persona nacional con la empresa o persona extranjera que puedan brindar servicios similares.

Como se ha podido verificar muchos de los servicios señalados anteriormente son comúnmente utilizados en nuestro país y sin embargo, actualmente la Administración Tributaria no dispone del mecanismo legal que permita recaudar el impuesto correspondiente al Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta, aun cuando la Ley del IGV grava la utilización de servicios. Para fines específicos de la presente investigación consideramos como objeto de análisis solo el IGV no obstante ello, la propuesta al problema planteado facilitará también la recaudación del Impuesto

a la Renta. Por tanto, se considera relevante analizar el marco normativo del IGV respecto a la utilización de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados con la finalidad de detectar el vacío o defecto legal que actualmente impide recaudar el IGV, considerando además que nuestro sistema tributario debe estar acorde con las operaciones económicas y formas de intercambio comercial que evolucionan de la mano con la tecnología.

4 Análisis del problema de la utilización de servicios digitales en el Perú

4.1 Situación actual:

En los últimos años, con el desarrollo de la tecnología y el uso de internet, la utilización de servicios digitales se ha incrementado, principalmente aquellos que son brindados por sujetos no domiciliados desde el exterior ya que el desarrollo tecnológico es mayor en los países desarrollados siendo ellos en su mayoría exportadores de dichos servicios.

Nuestra legislación, considera como operación gravada la utilización de servicios de forma general sin establecer algún tipo de exoneración para los servicios digitales.

Por tanto, la utilización de servicios digitales en el país prestados por sujetos no domiciliados, se encuentra gravada con el IGV de acuerdo con lo previsto por la Ley del IGV. Así, el usuario final que no realiza actividad empresarial pero realiza la operación de forma habitual es sujeto del impuesto, estableciéndose en el Reglamento de la Ley del IGV la definición de la habitualidad en la utilización de servicios, cuando la operación es onerosa y de carácter comercial. No obstante lo señalado, en la actualidad no se efectúa el pago de tal impuesto por parte del sujeto del impuesto es decir el usuario del servicio en el país ni por el prestatario sujeto no domiciliado, tal situación vulnera el principio de neutralidad del IGV al poner en desigualdad de condiciones a los prestadores de servicios domiciliados con los no domiciliados, donde los primeros consideran el IGV al momento de fijar el precio del servicio o realizar su cobro a diferencia de los no domiciliados. En este sentido, es lógico que el usuario o consumidor prefiera el servicio brindado por el sujeto no domiciliado por ser más económico.

4.2 Problemática:

La Ley del Impuesto General de las ventas, de forma general considera como hecho imponible la utilización de servicios, entendiéndose por tal aquel servicio que es prestado en el país por un sujeto no domiciliado. Asimismo, considera como sujeto del

impuesto en calidad de contribuyente, al usuario del servicio prestado por un sujeto no domiciliado, cuando realice actividad empresarial y en caso no realice ese tipo de actividad empresarial se considera sujeto del impuesto cuando realice la operación de forma habitual.

De lo anteriormente señalado, tenemos que de acuerdo a lo señalado en la Ley del IGV si bien la utilización de servicios en el país y prestados por un sujeto no domiciliado se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, se tiene que solo corresponderá la calificación de contribuyente del impuesto obligado al pago, al usuario que desarrolle actividad empresarial en el país. Asimismo, si el servicio prestado por un sujeto no domiciliado se da a favor de un usuario que no genera rentas empresariales, solo estaría gravado con el impuesto del IGV cuando la operación sea habitual, condición que corresponde ser determinada en cada caso en concreto.

Respecto a la habitualidad, el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la ley del IGV, señala que en el caso de servicios, serán considerados habituales aquellos que sean onerosos similares a los de carácter comercial. (Decreto Supremo N° 122-1994).

En tal sentido, es el Reglamento de la Ley del IGV establece la excepción a la regla prevista en la Ley ,respecto al usuario que no realiza actividad empresarial, quien adquiere la calidad de sujeto pasivo obligado a asumir el pago del impuesto cuando la operación es habitual es decir onerosa y de carácter comercial. Es con esta condición que el Reglamento de la Ley del IGV le devuelve la carga impositiva al usuario del servicio prestado por un sujeto no domiciliado que no realiza actividad comercial.

Al respecto, es necesario considerar que la definición de habitualidad para el caso de los servicios se realiza en el Reglamento de la Ley del IGV, estableciéndose que el servicio será habitual cual sea oneroso y similar a los de carácter comercial. En cuanto, a la extensión que se realiza en el reglamento se detecta la vulneración al principio de Reserva de Ley por el cual solo mediante ley se puede crear, modificar, o exonerar un impuesto. Por tanto el Reglamento no es el mecanismo adecuado que deba contener la precisión y aplicación del criterio de habitualidad respecto al impuesto que corresponde al consumidor final que no realiza actividad comercial pero utiliza un servicio de carácter oneroso prestado por un sujeto no domiciliado desde el extranjero. Como se aprecia, la Ley del IGV era restrictiva en cuanto a la limitación en el cumplimiento de la obligación de pago solo para aquellos usuarios que generan renta empresarial, y de forma excepcional cuando es habitual para el caso de usuarios que no generen renta empresarial. Sin embargo, el Reglamento de la Ley del IGV amplía

los alcances de la ley, al establecer que la utilización de servicios es habitual cuando sea onerosa o de carácter comercial, es decir cualquier usuario final que pague por algún servicio está obligado al pago del impuesto.

Considerando que el IGV es un impuesto que considera como hecho gravable la utilización de servicios, en el cual se establece como contribuyente al usuario del servicio prestado por sujeto no domiciliado, no es correcto que se limite su cumplimiento solo para los casos de usuarios que generen rentas empresariales o sean operaciones habituales, ya que coloca en desigualdad económica a los servicios que son prestados por sujetos domiciliados de los no domiciliados, donde los segundos obtienen ventaja económica vulnerando el principio de neutralidad del IGV, por la no imposición del impuesto, más aun cuando el objeto de gravamen es el consumo y el consumidor final es quien asume el IGV.

En ese sentido, se considera necesario modificar el Reglamento de la ley del IGV, con la finalidad de establecer el criterio de la habitualidad de los servicios en la Ley del IGV, a fin de garantizar el principio constitucional de reserva legal. Asimismo, es necesario establecer de forma específica como sujeto obligado al pago del impuesto por la utilización de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, con la finalidad de hacer viable la recaudación del IGV.

4.3 Propuesta para la regulación del IGV por servicios digitales

Habiéndose analizado la situación de nuestra legislación respecto a la regulación de la utilización de los servicios digitales por consumidores finales, servicios que son prestados por sujetos no domiciliados, se verifica la importancia de regular los servicios digitales que día a día evolucionan en el mercado digital y cuyo volumen de operaciones se incrementa y hasta ahora perdiéndose la recaudación del IGV.

Se considera importante que nuestro país incorpore en la legislación la regulación del IGV correspondiente a la utilización de servicios digitales que son prestados desde un país extranjero y utilizados en el Perú por consumidores finales que puedan o no realizan actividad empresarial, de acuerdo a los estándares establecidos por la OCDE y el Plan de Acción 1 BEPS.

La regulación del IGV en la utilización de los servicios digitales en el Perú, ser un país socio de OCDE debe adecuar su legislación interna de acuerdo a las directrices para la aplicación del IVA en el intercambio de bienes y servicios de intangibles (OCDE, 2017), siendo tales, las siguientes:

- Las empresas en situaciones similares que realicen transacciones similares deberían estar sujetas a niveles impositivos similares.

- Las reglas del IVA deben enmarcarse de tal forma que no influya de forma principal en las decisiones comerciales.
- Respecto al pago del impuesto, las empresas extranjeras no debe estar en desventaja o ventaja en comparación con las empresas nacionales en la jurisdicción donde el impuesto es o debe ser pagado.
- Para que las empresas multinacionales no incurran en un IVA irre recuperable, las jurisdicciones pueden adoptar diferentes medidas.
- Para fines del IVA, los servicios comercializados internacionalmente y los intangibles deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo.

Asimismo, es necesario considerar las recomendaciones realizadas en el mes de marzo del presente año, por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), a los países de la región, de gravar los servicios de plataformas digitales y presentó un informe de la recaudación estimada en Perú por tales servicios, indicando que se podría recaudar en el Perú, gravando con la tasa de 18% y 3% de retención, por los servicios de Uber, Netflix, Spotify y Apple, se podría recaudar la suma de US\$ 35 millones es decir aproximadamente S/ 115 millones. (Ver Anexo 1).

Considerando la importancia de regular la utilización de los servicios digitales, la presente investigación concluye con una propuesta legislativa que considera la modificación de algunos artículos de la Ley y el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas con la finalidad de precisar de forma específica el sujeto del impuesto en los servicios digitales utilizados por consumidores finales en el país y que son prestados por sujetos no domiciliados y a su vez establecer el criterio de la habitualidad para la utilización de servicios en la Ley del IGV salvaguardando el principio de Reserva Legal. Finalmente, se propone un mecanismo de recaudación del impuesto con fines operativos y de simplificar el cobro del IGV en la utilización de servicios digitales.

En atención a lo señalado en el punto anterior, se propone modificar la Ley del IGV, de acuerdo a la siguiente redacción:

Modificar el Artículo 9°

(...)

9.2 Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

- i. Importen bienes afectos;*

- ii. *Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.*

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial

Asimismo, se propone incorporar el numeral 9.4 en el Artículo 9º, de acuerdo a la siguiente redacción:

9.4 También son contribuyentes del Impuesto las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que presten servicios digitales en el país.

Corresponde actualizar los demás artículos que pudieran verse alterados con la propuesta. Así como emitir las normas correspondientes a fin de hacer viable la recaudación conforme a la propuesta detallada en el siguiente punto.

4.4 Recaudación del Impuesto al Valor Agregado o Impuesto General a las Ventas:

Respecto a la recaudación del impuesto, se toma como referencia las experiencias en países de la región y considerando nuestro sistema impositivo, se ha analizado los siguientes mecanismos de recaudación:

4.4.1. Retenciones:

Mediante éste régimen los sujetos designados por la SUNAT como Agentes de Retención retienen parte del Impuesto General a las Ventas (IGV) que les corresponde pagar a sus proveedores, para ser entregados a las arcas fiscales, de acuerdo al vencimiento de las obligaciones tributarias.

Se propone que los proveedores de servicios digitales, sujetos no domiciliados asuman de forma obligatoria la retención que estará a cargo de la entidad bancaria que actúa como intermediaria en el pago del servicio, ya que el usuario del servicio realiza el pago del servicio utilizado en el país mediante cargo de su tarjeta de crédito o débito y posteriormente la entidad bancaria transfiere lo recaudado al prestador de servicios no domiciliado.

Si bien éste régimen se aplica para las operaciones gravadas con el IGV, donde el contribuyente puede deducir los montos retenidos contra el IGV que le corresponda pagar y donde la tasa única de retención es del 3% desde marzo del año 2014. Se propone para fines de la presente investigación establecer de forma específica para

los servicios digitales, la tasa de retención equivalente al IGV de 18%, con la finalidad de cubrir el importe total del IGV, ya que los prestadores de servicios son sujetos no domiciliados.

Se propone la retención, pues con la modificación propuesta en la Ley del IGV, donde se incorpora la consideración del sujeto no domiciliado prestador de los servicios digitales en el país como sujeto obligado a realizar el pago del IGV, se propone se declare a las entidades bancarias como agentes de retención de la tasa del IGV a las empresas, ya que dichas entidades actúan como agentes intermedios de pago entre el usuario y el prestador del servicio, para lo cual hacen uso de tarjetas de crédito o transferencias a cuentas extranjeras.

Con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica se considera necesario optar por un listado de empresas no domiciliadas que prestan servicios digitales para facilitar el cobro a las entidades bancarias y hacer de conocimiento público tanto de usuarios como de las entidades bancarias que empresas y/o servicios son considerados digitales y se encuentran gravados con el IGV, por ejemplo Netflix, Uber, Airbnb, Spotify entre otros

De igual forma, este mecanismo de recaudación sería viable para el caso de hacer efectiva la recaudación del Impuesto a la Renta.

Es importante apreciar las experiencias similares en la región el importe a recaudar sería relevante para las arcas fiscales. Además de ser un tema pendiente de regulación en nuestro país y del cual la OCDE mantiene especial interés.

4.4.2 Percepciones:

Las percepciones constituyen un sistema de pago adelantado del Impuesto General a las Ventas, mediante el cual el agente de percepción (vendedor o Administración Tributaria) percibe del importe de una venta o importación, un porcentaje adicional que se cancela por el cliente o importador, no pudiendo interponer oposición a dicho cobro. Para fines de recaudar el IGV de los servicios digitales utilizados por consumidores finales y prestados por sujetos no domiciliados, no se considera viable este mecanismo de recaudación ya que de acuerdo a la modificación realizada el sujeto obligado al impuesto viene a ser el prestador de servicios no domiciliado. En caso, que se la modificación se hubiera dirigido a considerar sujeto obligado del impuesto al usuario del servicio digital tal vez si se hubiera considerado aplicar percepciones pero ello sería complejo para la entidad bancaria porque tendría que agregar la tasa de percepción al momento de hacer efectivo el pago del servicio, mientras que con la retención solo se aplica al prestador de los servicios digitales.

Por tanto, considerando la modificación propuesta en la Ley del IGV con la modificación del numeral 9.2 de la LIGV e incorporación del numeral 9.4, el mecanismo de recaudación propuesto es la retención ya que el sujeto obligado del impuesto sería la persona natural o jurídica no domiciliada que presta servicio digital en el país. Asimismo, con la finalidad de declararse a las entidades financieras como agentes de retención se debe hacer uso de los mecanismos legales para tal fin.

CONCLUSIONES

- Con el desarrollo de la tecnología los modelos de negocios desarrollados por las empresas sobre los cimientos de nuevas tecnologías, está generando problemas respecto a la forma de regular la tributación de algunas operaciones económicas que no fueron consideradas cuando se crearon las actuales normas tributarias. La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y Ministerio de Economía y Finanzas han percibido esta dificultad, ya que la actual regulación del IGV no hace posible realizar la imposición y el pago del IGV, cuando el servicio es utilizado por un consumidor final que no realiza actividad comercial y es prestado por un sujeto no domiciliado a través de plataformas virtuales, pues si bien podríamos aplicar el principio de habitualidad que establece una excepción para considerar como sujeto obligado de realizar el pago del IVA, al consumidor final, tenemos que esto último se encuentra regulado en el Reglamento de la Ley del IGV, por lo que su aplicación para el realizar la recaudación del IGV de los servicios digitales podría vulnerar el principio de legalidad por lo que se propone subsanar el artículo referido a la habitualidad contenido en el Reglamento e incorporarlo en la Ley del IGV, para la utilización de servicios. Además, de existir aun la interrogante en la forma de recaudación del impuesto por la naturaleza de la operación económica.
- Considerando la complejidad de la economía digital, la OCDE ha invitado al Perú y demás países a actualizar su legislación de acuerdo al desarrollo tecnológico y crecimiento de la economía digital, considerando el carácter dinámico de la economía y las relaciones de sus agentes, cobrando relevancia la actividad empresarial desplegada en otro Estado, sin ser relevante la presencia física.
- Es necesario actualizar la política tributaria de acuerdo a las demandas del mercado y nuevas formas de realizar intercambio de bienes y servicios como también lo viene realizando diversos países de la región algunos ya con resultados positivos en su recaudación.
- Se propone modificar lo regulado en la Ley del IGV y su Reglamento de la Ley del IGV respecto al sujeto del impuesto en la utilización de servicios digitales,

extendiéndose tal condición al sujeto no domiciliado. Asimismo, acorde con el principio de reserva legal se propone modificar la habitualidad de los servicios prevista en el Reglamento de la Ley del IGV por lo que incorporará tal condición en la Ley del IGV.

- Asimismo, se propone la necesidad de designar como agente de retención a las entidades bancarias para facilitar la recaudación del IGV correspondiente al sujeto no domiciliado como proveedor del servicio.
- Con la finalidad de facilitar la retención del IGV o IVA se propone publicar un listado de empresas no domiciliadas, que se consideran brindan servicios digitales en el país y por tanto sujetas a la retención del impuesto con la finalidad de facilitar las retenciones a las entidades bancarias.
- Finalmente, se concluye con una propuesta de solución al problema detectado en nuestra legislación del IGV, respecto a la utilización de servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados

RECOMENDACIONES

Considerando que el desarrollo tecnológico está innovando las formas de intercambio comercial, lo cual hace posible en la actualidad prestar u obtener servicios a través de medios digitales tales como plataformas virtuales eliminando barreras geográficas y de igual forma evadiendo las tasas impositivas de los países que forman parte del intercambio comercial.

Es necesario actualizar nuestro sistema tributario con la finalidad de poder recaudar los impuestos correspondientes, en la presente investigación se analizó el problema actualmente se tiene en lo correspondiente al IVA o IGV, por lo que se concluye con una propuesta normativa y anexa el proyecto de Ley que permite cubrir el actual vacío legal para hacer viable la recaudación del impuesto y sentar los cimientos para en un futuro recaudar el impuesto a la renta en línea con las recomendaciones de la OCDE.

El proyecto de Ley constituye una iniciativa de solución al problema detectado en la investigación y que tanto la OCDE en el Plan de Acción BEPS del 2013 y las Directrices del IGV para los bienes y servicios propuesto por la OCDE, de la cual Perú es socio por el Programa País, así como el estudio realizado por Comisión Económica para América Latina y el Caribe en el Informe de Economía digital para el cambio estructural e igualdad del año 2013, consideran que es necesario tomar medidas legislativas al respecto en nuestro país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Accenture Strategy/Oxford Economics (2018), *El avance de la economía digital en Chile: optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento* [en línea] https://www.accenture.com/t00010101T000000Z__w_/cl-es/_acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf.
- Balsa, R. y otros (2016), *Desafíos para los regímenes tributarios y la técnica tributaria de la economía digital*, Montevideo, Centro de Estudios Fiscales [en línea] <http://cef.org.uy/wp-content/uploads/2016/12/Desafios-para-los-regimenes-tributarios-y-la-tecnica-tributaria-de-la-economia-digital-1.pdf>.
- Baquadano, J. (2016), “*Tratamiento fiscal de los activos intangibles y los regímenes de ‘Patent Box’*”, trabajo de fin de grado, Universidad Pública de Navarra.
- Cabrera, O. (2017), “*Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos*”, *Revista de Derecho Fiscal*, N° 10, enero-junio.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2013), *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad* (LC/L.3602), Santiago.
- Comisión Europea (2018), “*Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*”, Bruselas, marzo.
- DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) (2019), “*DIAN recaudó más de \$38 mil millones por IVA de prestadores de servicios desde el exterior*”, 23 de enero [en línea] <https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/DIAN-recaudo-mas-de-38-mil-millones-por-IVA-de-prestadores-de-servicios-desde-el-externo.aspx>.
- Europe Economics (2016), *What does the theory of two-sided markets tell us about competition in the interbank and card payment systems?*, Londres, febrero.
- García, A. y E. Iglesias (2017), *Economía digital en América Latina y el Caribe: situación actual y recomendaciones*, Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Hagiu, A. y J. Wright (2015), “*Multi-sided platforms*”, *International Journal of Industrial Organization*, vol. 43.
- Hernández, L. y P. Albagli (2017), “*Economía digital: oportunidades y desafíos*”, *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC).
- Knickrehm, M., B. Berthon y P. Daugherty (2016), *Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth*, Accenture Strategy/ Oxford Economics.
- León, S. (2017), “*Tributación de la economía digital, ¿hacia un nuevo paradigma de establecimiento permanente (EP)?*”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, No 62.

- Ministerio de Hacienda (2018), *La reforma tributaria argentina de 2017*. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf.
- OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OCDE Publishing, París, <http://DX.DOI.ORG/10.1787/9789264271401-en>
- OECD (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos) (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, París, OECD Publishing. (2017a), *International VAT/GST Guidelines*, París, OECD Publishing. (2017b), *Mechanisms for the effective collection of VAT/GST where the supplier policy/mechanisms-for- the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf*.
- OECD(2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, París, OECD Publishing. (2012), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- OECD(2011), *Guide to Measuring the Information Society 2011*, París, OECD Publishing. Rochet, J. y J. Tirole (2003), *Platform competition in two-sided markets*, Asociación Económica Europea.
- VILLANUEVA, Walker (2005). *“Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia”*.
- BES, Martín (1996). *La Reforma Tributaria*. En: Informe de Progreso Económico y Social de América Latina y el Caribe. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo.
- ANDINO, Mauro (2009). *Generalización del IVA en Ecuador: Una simulación de impacto sobre Distribución, Pobreza y Recaudación*. Informe de Consultoría para el BID.
- BARREIX, Alberto; BÈS, Martín y ROCA, Jerónimo (2009). *Equidad Fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo. <http://www.eurosocialfiscal.org/index.php/publicaciones/listado/idmenu/100>
- BARREIX, Alberto; ROCA, Jerónimo y VILLELA, Luiz (2006). *Política fiscal y equidad. Estimación de la progresividad y capacidad redistributiva de los impuestos y el gasto público social en los países de la Comunidad Andina: Resumen Ejecutivo*. Lima: DFID-BID-CAN. http://www.comunidadandina.org/public/libro_EquidadFiscal.pdf.
- FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo (2007). *“Régimen _Tributario del Comercio Electrónico: Perspectiva Peruana”*.
- FERNANDEZ FLORES, Raúl M. (2007) *“El Impuesto a la Renta y los servicios digitales en el Perú”*.
- GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo (1995). *“Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes”*.

BRAVO CUCCI, Jorge (2003). “*Fundamentos de Derecho Tributario*”.

Guía sobre el IVA en Comercio Electrónico en la Unión Europea:
<https://www.adigital.org/media/guia-iva-ecommerce-ue.pdf>.

Sitio Web OCDE en la URL: www.ocde.org



ANEXOS

ANEXO 1: Flujo de la economía digital

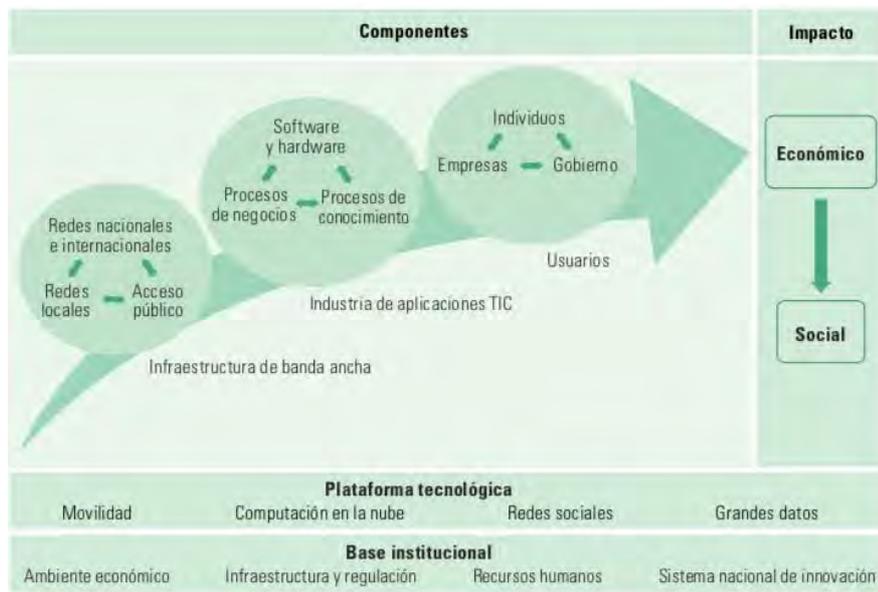


Diagrama II.1
Ecosistema de la economía digital

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad* (LC/L.3602), Santiago, 2013.



ANEXO 2: Reporte de estado de cuenta bancario en tarjeta de crédito con el recargo por el pago de servicio de Netflix y Uber

Fecha de Operación	Fecha de Consumo	Concepto	Debito	Credito
		SALDO ANTERIOR	4,005.22	791.78
		RENTAS BELARANG	451.48	
25Abr	25Abr	PAGO BANCA NOVEL	100.00	
25Abr	24Abr	JY CABELLO	27.00	
25Abr	24Abr	SANDUCHOS CAMPESINO	40.00	
25Abr	25Abr	SARANA	22.00	
25Abr	25Abr	SARLETTI	25.50	
30Abr	29Abr	PAGO BANCA NOVEL	50.00	
02May	02May	TELE 952237016	59.90	
02May	29Abr	FANTASY PARK TACNA	23.00	
02May	29Abr	COMERCIAL AGAPITO	7.50	
02May	29Abr	PLAZA VEA TACNA LINEAL	22.40	
02May	02May	PAGO BANCA NOVEL	500.00	
02May	05May	INTERNACIONAL CRUCERO	140.00	
02May	02May	SARANA	12.00	
02May	12May	PAGO VENTANILLA	450.00	
02May	09May	CC REST CHIFA RONG	22.00	
02May	09May	SANDUCHOS MEEBERAZO	14.50	
02May	10May	TOTTUS ORILLON	31.49	
02May	11May	TOTTUS HUAYCO	136.87	
02May	30May	PAGO BANCA NOVEL	198.50	
02May	16May	TOTTUS ORILLON	4.78	
02May	18May	JUGUERIA NOE	22.00	
02May	18May	FOLLOS Y BARRILAS RICC	19.50	
02May	21May	FRANISE LINDA SNEY PE	136.87	
02May	22May	SARANA	24.00	
02May	22May	INFARMAS BOLDIVESI	18.00	
02May	23May	NETFLIX.COM		10.85
02May	20May	34.90 BUEVO SOLO		10.27
02May	25May	PAGO A CTR/C.MEN		10.27
02May	25May	CUIDA DEL MEE	2,858.08	

Fecha de Operación	Uso por	Concepto	Operaciones en Soles	Operaciones en Dólares
31/05/19	4035 (C) UBER TRIP HELP.UBER.COM	(MON.ORIG. S/	5.50)	0.00
31/05/19	4035 (C) 03 VILLA CHICKEN			31.10
01/06/19	4035 (C) UBER TRIP HELP.UBER.COM	(MON.ORIG. S/	5.50)	0.00
02/06/19	4035 PAGO RECIBIDO			-200.00
02/06/19	4035 (C) UBER EATS HELP.UBER.COM	(MON.ORIG. S/	23.70)	0.00
02/06/19	4035 (C) UBER *EATS	(MON.ORIG. S/	46.90)	0.00
03/06/19	4035 (C) BOTICAS PERU			20.00
04/06/19	4035 UBER *EATS	(MON.ORIG. S/	46.90)	0.00
04/06/19	4035 (C) SALAVERRY			129.00
05/06/19	4035 (C) UBER TRIP HELP.UBER.COM	(MON.ORIG. S/	12.50)	0.00
07/06/19	4035 (C) RAPPI SAC			13.00
07/06/19	4035 (C) SALAVERRY			129.00
07/06/19	4035 (C) UBER *TRIP	(MON.ORIG. S/	6.50)	0.00
07/06/19	4035 (C) UBER *TRIP	(MON.ORIG. S/	5.50)	0.00
08/06/19	4035 PAGO RECIBIDO			-690.00
08/06/19	4035 (C) UBER TRIP HELP.UBER.COM	(MON.ORIG. S/	5.50)	0.00
08/06/19	4035 (C) SALAVERRY			129.00
10/06/19	SEGURO DE DESGRAVAMEN			5.00
	TOTALES		618.91	38.88
10/06/19	INTERESES SI PAGA MINIMO		22.69	1.02
	DESCRIPCIÓN MENSUAL	NOMBRE USUARIO	LÍMITE DE USO	CONSUMOS
			0.00	0.00

Fuente: Cuenta Personal Anónimo (2019)

ANEXO 3: Estimación realizada por CEPAL en la recaudación del IVA por servicios digitales en los países de la región

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

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

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

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

Fuente: CEPAL (2017)

ANEXO 4: Propuesta de Proyecto de Ley que modifica la Ley del IGV para regular los servicios digitales

Fuente: Cardeña (2019)

A continuación se propone un proyecto de Ley del IGV con la finalidad de hacer viable la imposición y recaudación del IGV de los servicios digitales utilizados en el país por consumidores finales y que son prestados por sujetos no domiciliados.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Modificación del Texto Unico Ordenado de la ley del Impuesto General a las Ventas

I. FUNDAMENTOS

A. DE LAS MODIFICACIONES AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

El impuesto general a las Ventas es un impuesto indirecto al consumo que grava el valor agregado generado en todas las fases del ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios, a través del traslado del impuesto en toda la cadena de comercialización hasta llegar al consumidor final, quien es la última instancia del sujeto económicamente incidido con el impuesto.

Dada la naturaleza trasladable del IGV, las empresas que forman parte de la cadena productiva no deben soportar la carga económica del impuesto sino trasladarlo hacia la siguiente fase de la cadena, a través de la mecánica de determinación bajo la cual se encuentra estructurado en la legislación nacional, según la cual se deduce del impuesto originado en las operaciones gravadas (débito fiscal) el impuesto pagado en las adquisiciones efectuadas en etapas anteriores del ciclo de producción, distribución de bienes y servicios (crédito fiscal).

En el marco de los lineamientos de política tributaria se busca consolidar los principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad que deben sustentar la adecuada aplicación del Sistema Tributario en el país, garantizando la neutralidad sobre las decisiones de los agentes económicos y de los consumidores.

En ese sentido, la regulación del IGV en su calidad de impuesto al consumo tiende a alcanzar todos los principios antes señalados, a través de un continuo perfeccionamiento de la legislación nacional, basado entre otras herramientas, en la diversa casuística generada a nivel jurisprudencial, con el fin de cubrir vacíos o falta de claridad de la norma que impida su correcta aplicación en lo respectivo al ámbito y determinación de aplicación del impuesto.

Se proponen modificaciones normativas respecto al siguiente tema:

1. Sujeto del Impuesto en la utilización de servicios digitales prestados

a) Situación actual

En los últimos años, con el desarrollo de la tecnología y el uso de internet, la utilización de servicios digitales se ha incrementado, principalmente aquellos que son brindados por sujetos no domiciliados desde el exterior.

Si bien, la utilización de servicios digitales en el país prestados por sujetos no domiciliados, se encuentra gravado con el IGV de acuerdo con lo previsto por la Ley del IGV, donde el usuario tiene la calidad de contribuyente, en la actualidad no se efectúa el pago de tal impuesto ni por parte del usuario del servicio en el país ni por el prestatario no domiciliado, tal situación vulnera el principio de neutralidad al poner en desigualdad de condiciones a los prestadores de servicios domiciliados con los no domiciliados, donde los primeros consideran el IGV al momento de fijar el precio del servicio o realizar su cobro a diferencia de los no domiciliados. En este sentido, es lógico que el usuario prefiera el servicio brindado por el sujeto no domiciliado por ser más económico.

b) Problemática:

La Ley del Impuesto General de las ventas, de forma general considera como hecho imponible la utilización de servicios, entendiéndose por tal aquel servicio que es prestado en el país por un sujeto no domiciliado. Asimismo, considera como sujeto del impuesto en calidad de contribuyente, al usuario del servicio prestado por un sujeto no domiciliado, cuando realice actividad empresarial y en caso no realice ese tipo de actividad empresarial se considera sujeto del impuesto cuando realice la operación de forma habitual.

De lo anteriormente señalado, tenemos que de acuerdo a lo señalado en la Ley del IGV si bien la utilización de servicios en el país y prestados por un sujeto no domiciliado se encuentra gravado con el Impuesto General a las Ventas, se tiene que solo corresponderá la calificación de contribuyente del impuesto obligado al pago, al usuario que desarrolle actividad empresarial en el país. Asimismo, si el servicio prestado por un sujeto no domiciliado se da a favor de un usuario que no genera rentas empresariales, solo estaría gravado con el impuesto del IGV cuando la operación sea habitual.

Respecto a la habitualidad, el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la ley del IGV, señala que en el caso de servicios, serán considerados habituales aquellos que sean onerosos similares a los de carácter comercial. (Decreto Supremo N° 122-1994).

En tal sentido, es el Reglamento de la Ley del IGV establece la excepción a la regla lo previsto en la Ley ,respecto al usuario que no realiza actividad empresarial, quien adquiere la calidad de sujeto pasivo obligado a asumir el pago del impuesto cuando la operación es habitual es decir onerosa y de carácter comercial. Es con esta condición que el Reglamento de la Ley del IGV le devuelve la carga impositiva al usuario del servicio prestado por un sujeto no domiciliado que no realiza actividad empresarial.

Al respecto, es necesario considerar que la definición de habitualidad para el caso de los servicios se realiza en el Reglamento de la Ley del IGV, estableciéndose que el servicio será habitual cual sea oneroso y similar a los de carácter comercial. En cuanto, a la extensión que se realiza en el reglamento se detecta la vulneración al principio de Reserva de Ley por el cual solo mediante ley se puede crear, modificar, o exonerar un impuesto. Por tanto el Reglamento no es el mecanismo adecuado que deba contener la precisión y aplicación del criterio de habitualidad respecto al impuesto que corresponde al consumidor final que no realiza actividad comercial pero utiliza un servicio de carácter oneroso prestado por un sujeto no domiciliado desde el extranjero.

Como se aprecia, la Ley del IGV era restrictiva en cuanto a la limitación en el cumplimiento de la obligación de pago solo para aquellos usuarios que generan renta empresarial, y por otro lado el Reglamento de la Ley del IGV amplía los alcances de la ley, al establecer que el usuario de servicios sí estaría gravado con el impuesto si la operación es onerosa y comercial.

Considerando que el IGV es un impuesto que considera como hecho gravable la utilización de servicios, en el cual se establece como contribuyente al usuario del servicio prestado por sujeto no domiciliado, no es correcto que se limite su cumplimiento solo para los casos de usuarios que generen rentas empresariales o cuando no generen rentas empresariales las operaciones sean habituales, ya que coloca en desigualdad económica a los servicios que son prestados por sujetos domiciliados de los no domiciliados, donde los segundos obtienen ventaja económica vulnerando el principio de neutralidad del IGV, por la no imposición del impuesto, mas aun cuando el objeto de gravamen es el consumo y el consumidor final es quien asume el IVA.

Respecto a la definición de habitualidad prevista en el Reglamento de la LIGV, que establece tal condición cuando la operación es onerosa o de carácter comercial, está restricción vulnera el principio de Reserva de Ley por lo que es necesario proceder con su modificación e incorporación en la LIGV.

c) Propuesta

Se propone incorporar de definición de habitualidad en el numeral 9.2 de la LIGV e incorporar el numeral 9.4 con la finalidad de regular la imposición del IGV de forma específica para el caso de los servicios digitales utilizados por consumidores finales en el país y que son prestados por sujetos no domiciliados, lo cual podría en su oportunidad permitir la recaudación de otros impuestos como el Impuesto a la Renta.

Modificar el Artículo 9°

(...)

9.2 *Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:*

- i. *Importen bienes afectos;*
- ii. *Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.*

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial

Asimismo, se propone incorporar el numeral 9.4 en el Artículo 9°, de acuerdo a la siguiente redacción:

9.4 También son contribuyentes del Impuesto las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que presten servicios digitales en el país.

II. ANALISIS COSTO BENEFICIO

Esta Ley no demandará recursos adicionales al Tesoro Publico dado que tiene por objeto modificar la LIGV con la finalidad de cubrir vacíos o falta de claridad en la norma que impiden su correcta aplicación, brindando mayor certeza sobre su aplicación. La propuesta permitirá incrementar la recaudación del IGV por servicios digitales.

III. EFECTO SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Modificar el Artículo 9 de la Ley del IGV

(...)

9.2 *Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta,*

sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

- i. Importen bienes afectos;
- ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.

Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial

Incorporar el numeral 9.4 en el Artículo 9º, de acuerdo a la siguiente redacción:

9.4 También son contribuyentes del Impuesto las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, así como las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que presten servicios digitales en el país.

