

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

El IGV en la utilización de servicios digitales por personas naturales que no realizan actividad empresarial: a propósito del Decreto Legislativo No. 1623

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

Autor:

Luis Angel Razzo Gamboa

Asesor:

Eduardo Jose Sotelo Castañeda


Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo Académico titulado "**El IGV en la utilización de servicios digitales por personas naturales que no realizan actividad empresarial: a propósito del Decreto Legislativo No. 1623**", del autor(a) RAZZO GAMBOA, LUIS ANGEL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 32%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 17/12/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas .

Lima, 17 de diciembre del 2024

SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE	
DNI: 06663245	Firma:
ORCID:	
https://orcid.org/0000-0001-6005-0534	

RESUMEN

El presente trabajo de investigación gira en torno a las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1623 a la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En particular, si dichas modificaciones implican que efectivamente la utilización de servicios digitales por personas naturales que no realizan actividad empresarial se encuentre gravada con el IGV. Por otro lado, también se analiza si es que el Decreto Legislativo No. 1623 resulta inconstitucional por haber contravenido a su ley autoritativa (Ley No. 32089).

Por un lado, se concluye que el Decreto Legislativo No. 1623, al no modificar el aspecto material de la utilización de servicios digitales por personas naturales que no realizan actividad empresarial, referido a que los servicios deban generar para su perceptor una retribución o ingreso que califique como renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, no se encuentran gravados con el IGV. Por otro lado, se concluye que el Decreto Legislativo No. 1623 resulta inconstitucional al exceder de la materia delegada en la ley autoritativa (Ley No. 32089), no determinar la imposición en el país conforme al principio del destino del IGV y no seguir las recomendaciones de la OCDE.

Palabras clave

Aspecto material, IGV, servicios digitales, decreto legislativo No. 1623 y ley autoritativa

ABSTRACT

The present research work revolves around the modifications introduced by Legislative Decree No. 1623 to the Law of the VAT and Excise Tax. In particular, if these modifications imply that the use of digital services by natural persons who do not carry out business activity is actually taxed with VAT. On the other hand, it is also analyzed whether Legislative Decree No. 1623 is unconstitutional for having contravened its authoritative law (Law No. 32089).

On the one hand, it is concluded that Legislative Decree No. 1623, by not modifying the material aspect of the use of digital services by natural persons who do not carry out business activity, refers to the fact that the services must generate for their recipient a remuneration or income that qualify as third category income for Income Tax purposes, they are not taxed with VAT. On the other hand, it is concluded that Legislative Decree No. 1623 is unconstitutional as it exceeds the matter delegated in the authoritative law (Law No. 32089), does not determine the taxation in the country in accordance with the principle of the destination of the VAT and does not follow the OECD recommendations.

Keywords

Material aspect, VAT, digital services, legislative decree No. 1623 and authoritative

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
SECCIÓN I: La modificatoria normativa del Decreto Legislativo No. 1623	5
SECCIÓN II: El IGV en la utilización de Servicios Digitales B2C	7
SECCIÓN III: Constitucionalidad del Decreto Legislativo No. 1623	20
CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	300
BIBLIOGRAFÍA.....	32



INTRODUCCIÓN

En la actualidad, los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales han ido en aumento. En efecto, la globalización y la diversidad de servicios que pueden prestarse a través de internet son conceptos claves que inciden en que los servicios digitales aumenten cada vez más.

Estos servicios digitales son cotidianos en la vida de muchas personas y no pasan desapercibidos del público en general. En particular, los servicios digitales de entretenimiento como Netflix, Max, Spotify, entre otros, son recurrentes y muchos de los lectores del presente artículo los reconocerán fácilmente.

Se trata entonces de servicios importantes en nuestra vida, siendo que por ellos pagamos contraprestaciones, normalmente, a empresas no domiciliadas. Bajo dicho contexto, surge la cuestión sobre si es que el IGV aplica a dichas contraprestaciones, por lo cual se hace necesario analizar ello, considerando las recientes modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1623 a la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, "Ley del IGV")¹.

En adición, dicho decreto legislativo tuvo la intención, en atención de su ley autoritativa (Ley No. 32089), de establecer, entre otros, la forma de recaudación del IGV a la utilización de servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales que no realizan actividad empresarial (en adelante, "Servicios Digitales B2C"), por lo cual resulta también relevante analizar si es que el Decreto Legislativo No. 1623 excede la materia delegada en la Ley No. 32089 o la contraviene, deviniendo así en inconstitucional.

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 055-99-EF.

SECCIÓN I: La modificatoria normativa del Decreto Legislativo No. 1623

Ante todo, corresponde tener en cuenta que el Decreto Legislativo No. 1623 fue publicado en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 4 de agosto de 2024. Dicha normativa modificó la Ley del IGV, respecto de la utilización de Servicios Digitales B2C para efectos del IGV.

Al respecto, cabe resaltar que el Decreto Legislativo No. 1623 fue promulgado en atención a las facultades legislativas delegadas al Poder Ejecutivo mediante la Ley No. 32089 (en adelante, “Ley Autoritativa”). En ese sentido, corresponde, en primer lugar, desarrollar el contenido de la Ley Autoritativa, con la finalidad de abarcar el Decreto Legislativo No. 1623.

1.1. La Ley Autoritativa

La Ley Autoritativa fue publicada el 4 de julio de 2024 en el Diario Oficial “El Peruano”. Mediante la Ley Autoritativa, se delegaron facultades legislativas al Poder Ejecutivo. Las materias delegadas fueron, entre otras, la mejora de la calidad de la inversión pública, el acceso y competencia en servicios financieros, el equilibrio fiscal y la tributaria.

Respecto de la materia tributaria, se desglosaron diversos aspectos a modificarse. Entre ellos, se señaló que se delegaban facultades legislativas para establecer un mecanismo de recaudación del IGV por aquellas operaciones realizadas con proveedores o intermediarios de bienes y servicios no domiciliados en el marco de la economía digital y adaptar la regulación.

En particular, se precisó que lo antes mencionado incluía modificar las reglas de responsabilidad del IGV, de habitualidad y sobre el lugar de imposición en el país, conforme con el principio de destino, siguiendo las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (en adelante, “OCDE”).

Bajo este contexto es que se emite el Decreto Legislativo No. 1623. Este último será materia de comentario en el siguiente apartado para efectos de que podamos tener en cuenta la actual normativa del IGV respecto de la utilización de Servicios Digitales B2C.

1.2. El Decreto Legislativo No. 1623

El Decreto Legislativo No. 1623 efectuó modificaciones a la Ley del IGV respecto de la utilización de Servicios Digitales B2C y la importación de bienes intangibles a través de internet. Sin embargo, para efectos del presente artículo de investigación, es de relevancia la modificatoria respecto de la utilización de Servicios Digitales B2C.

La primera modificación señala que los Servicios Digitales B2C son consumidos o empleados en el territorio nacional cuando el usuario del servicio (esto es, la persona natural) tiene residencia habitual en el Perú, estableciendo ciertos indicadores para ello (entre otros, el domicilio del usuario).

Una segunda modificación estableció la definición de “servicios digitales”. De esta manera, se señaló que son aquellos servicios a disposición de los usuarios a través del internet o de cualquier adaptación, el cual es esencialmente automático y no es viable en ausencia de la tecnología de la información. Asimismo, se incluye un listado ejemplificativo.

Finalmente, se establecen normas en torno a la recaudación del IGV. A modo de resumen, se señala que las empresas no domiciliadas que presten los Servicios Digitales B2C fungirán como agentes de retención o percepción del IGV. No obstante, en caso las empresas no domiciliadas antes mencionadas no cumplan con sus obligaciones tributarias como agentes de retención o percepción, serán los sujetos facilitadores del pago (entre otros, los bancos), quienes actuarán como agentes de retención o percepción para efectos del IGV.

Teniendo esto en cuenta, surge la cuestión sobre si es que, con la modificatoria del Decreto Legislativo No. 1623, la utilización de Servicios Digitales B2C se encuentra gravada con IGV. A pesar de que una rauda respuesta parezca afirmativa, ello debe analizarse con profundidad.

SECCIÓN II: El IGV en la utilización de Servicios Digitales B2C

Ante todo, la utilización de servicios es una de las operaciones sujetas al IGV. Sin embargo, en el supuesto materia de análisis, no se trata de cualquier tipo de servicios, sino de servicios digitales. Por tanto, el análisis de la aplicación del IGV debe realizarse de manera aterrizada a la operación concreta antes referida.

Ahora bien, como en cualquier tributo, para que la utilización de Servicios Digitales B2C se encuentre gravada con el IGV, debe cumplirse la hipótesis de incidencia del referido tributo. En ese sentido, la hipótesis de incidencia de cualquier tributo comprende a los aspectos material, subjetivo, temporal, espacial y mensurable. En el siguiente apartado, dichos aspectos serán analizados para efectos de la utilización de Servicios Digitales B2C para efectos del IGV.

2.1. El aspecto material en la utilización de Servicios Digitales B2C

El aspecto material es la “*designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que la hipótesis de incidencia consiste*” (Ataliba, 1987, p. 124). De esta manera, al consistir en el objeto o hecho mismo gravado, se puede determinar el aspecto material respondiendo a la pregunta sobre qué es lo que está gravado.

Ahora bien, para determinar el aspecto material del IGV en la utilización de Servicios Digitales B2C se debe analizar el inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV. En efecto, dicha disposición normativa prescribe lo que se entiende por servicio, siendo que implica la prestación que una persona efectúa para otra, por la cual se percibe una retribución o ingreso que califique como renta de tercera categoría para el Impuesto a la Renta.

De esta manera, sólo los servicios con las siguientes cualidades se encontrarán gravados con IGV:

- i) Deben implicar una prestación.
- ii) Debe ser realizados por una persona para otra.
- iii) Debe percibirse una retribución o ingreso.

- iv) La retribución o ingreso debe calificar como renta de tercera categoría para el Impuesto a la Renta.

En resumen, respecto de las tres primeras cualidades, deben tratarse de servicios que impliquen una actividad por realizar, deben pactarse entre dos o más personas y debe ser oneroso. Sin embargo, respecto del último requisito, este reviste de complejidad. En ese sentido, es pertinente desarrollar qué se entiende por dicho concepto.

Ante todo, el concepto de “tercera categoría” no tiene acepción en el lenguaje común. Al respecto, pueden surgir dos tesis: la primera es que la disposición normativa refiere a un concepto que será de posterior definición y la segunda, que se hace referencia a un concepto ya definido en la doctrina o en la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”) ².

Respecto de la primera tesis, considero que no es posible que dicho concepto sea definido de manera posterior, por ejemplo, a través de una norma reglamentaria. La razón de ello es que no existe una remisión expresa a otra norma para su desarrollo.

En ese mismo sentido, el profesor Eugenio Simón señala lo siguiente:

“No hay reglamentos independientes con capacidad para regular las relaciones intersubjetivas. El principio de legalidad, que exige habilitación legal a todo reglamento, actúa como una reserva general de ley cuyo ámbito puede ser más o menos extenso, según la materia sobre la que se proyecte.” (2011, p. 40)

Ahora bien, toda vez que nos encontramos ante materia tributaria, los comentarios antes efectuados cobran mayor relevancia. La razón es que resulta de aplicación el principio de reserva de ley, según el cual la regulación en materia tributaria debe ser, en principio, por norma de rango legal.

La única salvedad es cuando la competencia de regulación es relegada a una norma reglamentaria. Por ejemplo, ello sucede con las tasas y los aranceles,

² Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 179-2004-EF.

cuya cuantía se relega a una norma reglamentaria, tal como lo señala el artículo 74 de la Constitución Política, no siendo necesaria una norma legal previa.

Sin embargo, ello no sucede respecto de la definición del término “servicios” para efectos del IGV, al no haberse establecido excepción alguna a nivel constitucional ni legal. Por tal motivo, si una norma reglamentaria pretendiese regular autónomamente dicho concepto, aquella vulneraría el principio de reserva de ley, ya que no existe una habilitación previa en la Ley del IGV. Tan es así que ni el propio Reglamento de la Ley del IGV³ ha desarrollado dicho concepto.

Bajo lo anterior, parece ser que la segunda tesis resulta más sustentada. En efecto, las rentas de tercera categoría ya son reguladas en los artículos 22 y 28 de la LIR, por lo cual resulta válido remitirse a dicha normativa para definir dicho concepto.

Lo anterior encuentra sustento en una interpretación sistemática. Dicha interpretación supone recurrir a otras normas y a sus principios para establecer un significado jurídico (Rubio, 2003, p. 140). Esta interpretación se divide en dos: por comparación entre normas y en razón a la ubicación de una determinada norma.

Por un lado, respecto del método sistemático por comparación entre normas, este implica que la interpretación se realice en atención a otras normas o sus principios vinculados (Rubio, 2003, p. 140-141). Por otro lado, respecto del método sistemático por ubicación de una determinada norma, supone analizar dónde se encuentra ubicada una determinada norma (cuerpo normativo) para efectos de enriquecer su significado normativo (Rubio, 2003, p. 147-148).

Entonces, siendo más preciso, el razonamiento lógico antes expuesto encuentra sustento jurídico en una interpretación sistemática por comparación entre normas, debido a que se toman en cuenta normas que se encuentran en diferentes cuerpos normativos (Ley del IGV y LIR).

³ Dicho cuerpo normativo fue aprobado por el Decreto Supremo No. 29-94-EF.

Asimismo, resulta importante recurrir a la interpretación *ratio legis*, la cual se encuentra referida a determinar cuál es la razón de ser de una norma jurídica. De esta manera, para efectos de determinar la razón de ser de la norma de la Ley del IGV que regula que las rentas generados por los servicios califiquen como de tercera categoría para el Impuesto a la Renta, resulta relevante citar a Bravo Cucci, de acuerdo con quien el IGV grava cada etapa de la cadena de comercialización de bienes y servicios, por lo cual usa a los empresarios de dicha cadena para afectar el consumo que realiza el usuario final (2021, p. 88).

Por tanto, la razón de ser de la norma es regular a las rentas empresariales, siendo que por ello recurre al Impuesto a la Renta, cuya ley sí establece supuestos de generación de rentas empresariales, a las cuales denomina como de tercera categoría. Recurrir a un concepto que se aleje de dicha concepción, constituiría ir contra la razón lógica ser de dicha norma en el IGV.

Es más, el Tribunal Fiscal, a través de su jurisprudencia, ha señalado que, para definir los ingresos por rentas de tercera categoría para efectos del IGV, se debe remitir al artículo 28 de la LIR. A manera de ejemplo, véase la Resolución No. 799-4-1997, en la cual, refiriéndose a las “rentas de tercera categoría” en la Ley del IGV, señaló que, para tener dicha cualidad, las rentas deben estar incluidas en el artículo 28 de la LIR (que regula las rentas de tercera categoría).

Ello también resulta concordante con la Norma IX del Código Tributario⁴, toda vez que dicha normativa reconoce que es válido remitirse a otras normas tributarias para efectos de dotar de significado las disposiciones tributarias. En efecto, ello puede deducirse a partir del fraseo “*en lo no previsto (...) en otras normas tributarias.*”

De esta manera, a pesar de que la Ley del IGV no realice una remisión expresa a la LIR para efectos de definir el concepto de renta de tercera categoría, resulta válido remitirse a ella bajo una interpretación sistemática, toda vez que la LIR sí regula dicho concepto.

⁴ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF.

Nótese que lo mencionado no supone un ejercicio integrativo (entre otros, analógico), sino más bien interpretativo, conforme a una interpretación sistemática de la legislación tributaria. En efecto, una norma jurídica debe ser construida a través de varios fragmentos en conexión, siendo que, para descifrar a una norma tributaria, muchas veces debe recurrirse a más de un texto legal (Zegarra, 2005, p. 124).

En otras palabras, no se está realizando una analogía en materia tributaria, la cual supone extrapolar una disposición normativa ante una laguna jurídica, sino que se trata de un ejercicio interpretativo, aplicando el método de interpretación sistemático por comparación entre normas, conforme lo avala la Norma VIII del Código Tributario.

En efecto, dicha normativa señala que, en materia tributaria pueden aplicarse todos los métodos de interpretación del Derecho, dentro de los cuales se encuentra el método de interpretación sistemático. Por lo cual, para definir las rentas de tercera categoría, debemos remitirnos a la LIR.

2.1.1. El Decreto Supremo No. 017-2003-EF

Pese a lo anterior, cabe resaltar que existe una norma reglamentaria, esto es, el Decreto Supremo No. 017-2003-EF, a través del cual se modificaron diversas disposiciones del Reglamento de la LIR. Sin embargo, mediante dicha normativa reglamentaria también se pretendió precisar el concepto de renta de tercera categoría.

En efecto, mediante la Quinta Disposición Final del Decreto Supremo No. 017-2003-EF, se estableció una especie de definición de las rentas de tercera categoría para efectos de la utilización de servicios, según la cual basta con que el servicio sea consumido o empleado en el país para que califique como renta de tercera categoría.

De esta manera, bastaría con que el servicio sea consumido o empleado en el Perú para que la retribución se considere como renta de tercera categoría. Tan es así que la SUNAT, a través del reciente Informe No. 62-2024-SUNAT, se ha acogido a dicha definición.

Sin embargo, tal como se mencionó previamente, dicha norma reglamentaria no ha sido habilitada para efectuar tal “*precisión*”, que en el fondo establece un concepto distinto al de la LIR. En ese sentido, no resulta una normativa válida para efectos de determinar el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV en la utilización de servicios.

A lo anterior, se añaden dos puntos que merecen su propio análisis. Dichos puntos consisten en si el Decreto Supremo No. 017-2003-EF **(i)** vulnera el principio de reserva de ley y **(ii)** desnaturaliza las operaciones gravadas con el IGV, en particular, la utilización de servicios.

Respecto de lo primero, el artículo 74 de la Constitución Política prescribe que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios constitucionales tributarios (expresamente, reserva de la ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona), siendo que ningún tributo puede ser confiscatorio.

En el mismo sentido, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario prescribe que sólo mediante una norma con rango legal se pueden regular los tributos, determinar el hecho generador de la obligación tributaria, base imponible y la alícuota, el deudor y acreedor tributario, y el agente de retención o percepción.

De esta manera, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia No. 42-2004-AI/TC, ha establecido que el principio de reserva de ley implica un mandato constitucional que implica que el ámbito de regulación (creación, modificación, derogación y exoneración) de los tributos queda reservado para una norma con rango legal.

Inclusive, a través de la Sentencia No. 918-2002-AA, el Tribunal Constitucional determinó que el principio de reserva de ley no sólo alcanza a la creación del tributo, sino también a cada uno de los elementos configuradores del mismo, señalando inclusive como ejemplos adicionales a las infracciones y sanciones.

Al respecto, mi opinión es que lo afirmado por el Tribunal Constitucional resulta lógico, ya que la materia tributaria no sólo consiste en la creación del tributo, sino

también en regular otros elementos conexos que no necesariamente forman parte de los aspectos de la hipótesis de incidencia, como lo son la alícuota, las multas y los intereses moratorios.

Ahora bien, toda vez que el presente apartado se encuentra referido al aspecto material parte de la hipótesis de incidencia del IGV, dicho aspecto se encuentra protegido con el principio de reserva de ley, debiendo regularse por una normativa de rango legal. Es justo por el que la Ley del IGV regula dicho concepto.

Debe agregarse a lo anterior que, para definir el concepto de renta de tercera categoría para el Impuesto a la Renta, contenido en la Ley del IGV, esta última debe ser leída en conjunto con la LIR, por los argumentos comentados en el acápite previo.

Sin embargo, dicha lectura conjunta no es realizada por el Decreto Supremo No. 017-2003-EF. Al contrario, dicha normativa reglamentaria contraviene lo dispuesto en la LIR. Sobre el particular, el profesor Ruiz de Castilla ha opinado sobre dicha normativa reglamentaria, señalando que *“se trata de una norma criticable porque genera una distorsión en el entendimiento de las rentas de fuente peruana a la luz de la legislación troncal que es la LIR”* (2021, p. 63).

La contradicción se sustenta en que la categorización de rentas es un concepto que se encuentra previsto en la LIR y responde a la diferenciación del tipo de rentas que se generan, siendo que las rentas de tercera categoría son las empresariales, las cuales pretende gravar el IGV.

Por otro lado, el autor Juan Aguayo ha señalado el Decreto Supremo No. 017-2003-EF *“contraviene el principio de Reserva de Ley, pues, mediante una norma de rango infralegal, se pretende modificar el sentido de la definición de “servicio” en la LIGV, esto es, el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria”* (2019, p. 6).

Sin embargo, es importante señalar que la razón propiamente de que exista contravención al principio de reserva de ley no es propiamente que el Decreto Supremo No. 017-2003-EF sea una norma reglamentaria, sino que no le ha

remitido la regulación de dicho concepto. En realidad, bien podría habersele relegado dicha regulación.

No obstante, ello no ha sido así. Por tanto, ante la falta de definición de “*renta de tercera categoría*” en la Ley del IGV, corresponde remitirse a la LIR (que se encuentra en el mismo rango legal), cuyo contenido resulta contrario al regulado en el Decreto Supremo No. 017-2003-EF.

En este sentido, toda vez que el Decreto Supremo No. 017-2003-EF regula un aspecto esencial del IGV (aspecto material), contraviniendo lo dispuesto en la LIR, resulta una norma reglamentaria que vulnera el principio constitucional tributario de reserva de ley.

De tal manera, no resulta válido tomar en cuenta dicha disposición reglamentaria en atención al principio de reserva de ley. Por ende, considero que constituye un error que la SUNAT lo tenga en cuenta para efectos de emitir sus pronunciamientos institucionales.

Respecto del segundo punto, referido a la desnaturalización IGV, el Decreto Supremo No. 017-2003-EF termina por establecer que cualquier tipo de servicio (inclusive los que no son empresariales) lleguen a estar gravados con el IGV sólo por el hecho de que sean consumidos o empleados en el Perú.

La distorsión emana, debido a que, bajo el Decreto Supremo No. 017-2003-EF, una persona natural que preste servicios de cualquier otra categoría podría encontrarse gravada con IGV, tan sólo si es que el servicio se consume o emplea en el país. Ello no cumple con la finalidad del IGV, que pretende gravar los servicios empresariales.

Sobre dicha finalidad, el profesor Walker Villanueva ha recalcado, respecto de los servicios gravados con IGV, lo siguiente: “*la finalidad (...) es gravar el consumo, pero al mismo tiempo, con igual convicción nadie duda de que el hecho imponible no es el consumo, sino (...) la prestación de servicios empresariales*” (2012, p. 67).

Ello se agrava aún más si tomamos en cuenta que el propio artículo 2 de la Ley del IGV aclara que las rentas de primera y segunda categorías para efectos del

Impuesto a la Renta por arrendamiento y cesión en uso no se encuentran gravadas con el IGV. Por tanto, de considerar el Decreto Supremo No. 017-2003-EF, nos encontraríamos ante una contradicción manifiesta a la Ley del IGV.

La problemática del Decreto Supremo No. 017-2003-EF ya ha sido advertida por la doctrina. En efecto, Juan Aguayo ha señalado, utilizando otro ejemplo, que *“los servicios utilizados en el país, pero brindados por un profesional independiente no domiciliado (que en el ámbito del IR generarían renta de cuarta categoría) podrían ser recalificados erróneamente como rentas de tercera”* (2019, p. 6).

Por tanto, toda vez que el Decreto Supremo No. 017-2003-EF vulnera el principio de reserva de ley y la naturaleza del IGV, no puede servir como sustento para delimitar el aspecto material en la utilización de Servicios Digitales B2C para efectos del IGV.

En conclusión, el Decreto Supremo No. 017-2003-EF no ha sido habilitado para regular el concepto de renta de tercera categoría. Asimismo, dicha normativa reglamentaria vulnera el principio de reserva de ley y desnaturaliza al IGV. Por tanto, corresponde sólo tener en cuenta la definición de *“renta de tercera categoría”* prevista en la LIR, para analizar los servicios gravados con el IGV.

2.1.2. La definición de renta de tercera categoría en la LIR

El artículo 28 de la LIR establece la definición de las rentas de tercera categoría, de manera ejemplificativa. Es decir, se establecen los supuestos en los que determinadas actividades económicas se considerarán como de tercera categoría.

Ahora bien, la lista antes desglosada es de carácter cerrado, por lo cual las únicas hipótesis de rentas de tercera categoría son las que se encuentran en dicha normativa (Ruiz de Castilla, 2021, pp. 156-157). En ese sentido, sólo los

servicios enmarcados en los supuestos del artículo 28 de la LIR podrían encontrarse gravados con el IGV⁵.

Sin embargo, antes de analizar si la utilización de servicios digitales por persona naturales que no realizan actividad empresarial califica como renta de tercera categoría, corresponde preguntarse qué tipos de rentas pueden categorizarse como de tercera categoría.

Al respecto, el artículo 22 de la LIR señala que las rentas de fuente peruana se categorizan en rentas de primera, segunda, tercera, cuarta o quinta categoría. De lo anterior, se colige que sólo las rentas de fuente peruana pueden categorizarse, mas no sucede lo mismo con las rentas de fuente extranjera.

En el mismo sentido, Ruiz de Castilla indica que las rentas de fuente extranjera no pueden categorizarse, siendo que el efecto práctico es que no resulten aplicables las reglas previstas en la LIR para las rentas que pueden categorizarse (2021, p. 151). Se trata, pues, de una conclusión lógica que se deriva de la LIR.

Dicho efecto práctico también es comentado por Alex Córdova al comentar sobre la deducción de gastos por rentas de fuente extranjera. En particular, dicho autor señala que no resultan aplicables los requisitos, limitaciones y restricciones de la LIR, pues están referidos a las rentas de tercera categoría, siendo que las rentas de fuente extranjera no pueden categorizarse (2010, p. 21).

En el mismo sentido, la SUNAT ha opinado a través de los Informes Nos. 029-2014-SUNAT, 033-2019-SUNAT/7T0000 y 042-2018-SUNAT. En dichos informes, la SUNAT es directa al señalar que sólo las rentas de fuente peruana pueden categorizarse.

En ese sentido, antes de analizar si es que la utilización de Servicios Digitales B2C, resulta imprescindible meritar si es que las retribuciones por dichos

⁵ Esto es, claro, siempre que se cumplan con los demás requisitos previstos en la Ley del IGV.

servicios digitales particulares pueden considerarse como rentas de fuente peruana. Ello será materia de análisis en el siguiente apartado.

2.1.3. ¿Las retribuciones por Servicios Digitales B2C califican como rentas de fuente peruana?

Las rentas de fuente peruana se encuentran reguladas en los artículos 9, 10 y 11 de la LIR. Sin embargo, las rentas de fuente extranjera no se encuentran reguladas en la LIR, por lo cual, si es que una renta no califica como de renta peruana, se deberá reputar como de fuente extranjera.

Ahora bien, las rentas obtenidas por servicios digitales se encuentran reguladas en el inciso i) del artículo 9 de la LIR. Dicho artículo señala que, independientemente del domicilio de las partes, son rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales que son utilizados económicamente, usados o consumidos en el país.

Por tanto, no basta con que se preste un servicio digital para que se genere una renta de fuente peruana, sino que dicho servicio debe tener una utilización económica, uso o consumo en el Perú. Sin embargo, el artículo 4-A del Reglamento de la LIR ha establecido que dicha condición se cumple cuando el servicio digital sirve para un perceptor de rentas de tercera categoría.

En ese sentido, el profesor Humberto Medrano ha señalado que los servicios digitales gravados con el Impuesto a la Renta son los que sirven para que un contribuyente domiciliado perceptor de rentas de tercera categoría realice sus actividades, siendo que ello *“no alcanza a los servicios que brindan Netflix, Uber, Spotify, entre otros, dirigidos a personas naturales que no perciben rentas provenientes de negocios”* (2021, p. 16).

Bajo dicho contexto, la LIR no ha previsto que las personas naturales que no realizan actividad empresarial generen el supuesto de utilización económica, uso o consumo del servicio digital en el país. Así, las rentas por Servicios Digitales B2C no son de fuente peruana y, por ende, tampoco, de tercera categoría.

En atención a lo anterior, los Servicios Digitales B2C no se encuentran dentro del aspecto material de la utilización de servicios para efectos del IGV y, por

tanto, no se encuentren gravados con el referido tributo, ya que no califican como servicios de tercera categoría para el Impuesto a la Renta.

Esto también ha sido comentado por los autores Sotomayor y Valverde, al señalar que *“un servicio digital que escape de la definición genérica o de los supuestos específicos de las regulaciones del IR tampoco podría estar gravado con el IGV; puesto que dicho ingreso no sería de tercera categoría al no tratarse de una renta de fuente peruana”* (2019, p. 33).

En ese caso, no se cumple con el requisito de utilización económica, uso o consumo en el país, previsto en la LIR y el Reglamento de la LIR, por lo cual no califican como de tercera categoría. Por lo cual, los Servicios Digitales B2C no se pueden considerar gravados con el IGV.

En el mismo sentido, la Corte Suprema, mediante la Sentencia de Casación No. 36150-2023-LIMA, ha señalado, respecto de los servicios en la Ley del IGV, que para que un determinado sujeto se considere contribuyente del IGV, debe cumplirse de forma conjunta con realizar actividad empresarial (o ser habitual) y que genere rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Esto denota que es imprescindible que el sujeto genere rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta. No obstante, en el supuesto materia de investigación, no se cumple con dicho requisito. Por tanto, los Servicios Digitales B2C no se encuentran gravados con el IGV.

Finalmente, se debe resaltar que la modificatoria del Decreto Legislativo No. 1623 no modificó la definición de “servicios” del IGV, siendo que se sigue requiriendo que dichos servicios sean retribuidos con rentas de tercera categoría para el Impuesto a la Renta.

Entonces, la falta de cumplimiento del requisito antes referido era una problemática que ya se encontraba presente desde antes del Decreto Legislativo No. 1623. Por lo cual, a pesar de que dicho decreto legislativo pretende gravar la utilización de Servicios Digitales B2C, no logra su cometido al obviar la referida problemática.

De esta manera, no se configura el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV previsto en la Ley del IGV respecto de los servicios. De ello se deriva que no se podría concluir que se genere la obligación tributaria del IGV en la utilización de Servicios Digitales B2C.

2.2. De los otros aspectos del IGV en la utilización de Servicios Digitales B2C

A pesar de lo mencionado en el apartado previo, resulta accesorio delimitar los otros aspectos de la hipótesis de incidencia del IGV. Ello se realizará de manera sucinta, debido a que, como se mencionó, de igual manera no se tratará de una operación gravada con IGV, al no cumplirse con el aspecto material.

Respecto del aspecto subjetivo, este hace referencia al deudor y acreedor tributario. En efecto, el contribuyente es la persona natural que utiliza el servicio, conforme al artículo 9 de la Ley del IGV, mientras que el acreedor es el Gobierno Nacional, siendo que la entidad recaudadora es la SUNAT.

Sobre el aspecto temporal, este hace referencia a la imputación temporal del hecho imponible. Este aspecto se encuentra regulado en el artículo 4 de la Ley del IGV y establece que el IGV nace cuando se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras o se pague la retribución, lo que acontezca primero.

Respecto del aspecto espacial, este hace referencia a que el empleo o consumo se realice en el país. En el caso de los Servicios Digitales B2C, ello se presume cuando la persona natural que no realiza actividad empresarial tiene residencia habitual en el país, conforme al artículo 3 de la Ley del IGV.

Respecto del aspecto mensurable, este hace referencia a la base imponible. En este caso, dicha base es el total de la retribución, de conformidad con el artículo 13 de la Ley del IGV.

Sin perjuicio de lo anterior, tal como acoté previamente, el IGV aplicado a la utilización de Servicios Digitales B2C adolece del incumplimiento del aspecto material del IGV en la utilización de servicios. Ello genera que se pueda concluir que, al no cumplirse a cabalidad con la hipótesis de incidencia del referido tributo, la utilización de Servicios Digitales B2C no se encuentra gravada con el IGV.

SECCIÓN III: Constitucionalidad del Decreto Legislativo No. 1623

Ahora bien, surge la cuestión sobre si el Decreto Legislativo No. 1623, al modificar la Ley del IGV, en torno a los Servicios Digitales B2C, resulta constitucional. Ello es debido a que dicho cuerpo normativo se encuentra limitado al alcance otorgado por su Ley Autoritativa.

Sin embargo, previo a dicho análisis, se debe analizar si la propia Ley Autoritativa del Decreto Legislativo No. 1623 es constitucional. Ello es debido a que dicho análisis puede tener implicancias en la constitucionalidad del Decreto Legislativo No. 1623, conforme se comentará en el siguiente apartado.

3.1. Constitucionalidad de Ley Autoritativa del Decreto Legislativo No. 1623

Como se mencionó anteriormente, el Decreto Legislativo No. 1623 fue emitido en el marco de una delegación de facultades del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo. En ese sentido, la Ley Autoritativa fijó el alcance de lo que normativamente debía desarrollar el Decreto Legislativo No. 1623.

Lo anterior se sustenta en que una ley autoritativa tiene una doble función: norma de forma de la producción jurídica y norma sobre el contenido de la producción jurídica. Al respecto, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia No. 0007-2002-AI/TC, ha señalado que las leyes autoritativas tienen una doble función: ser normas sobre la forma de producción jurídica (procedimiento) y ser normas sobre el contenido de la normación (limitación de lo delegado).

Es decir, las leyes autoritativas pueden condicionar la forma en la que se regulará la materia delegada, estableciendo un plazo determinado para ello. Asimismo, dichas leyes pueden normar el contenido a ser desarrollado. Ambos aspectos deben ser obligatoriamente desarrollados por las leyes autoritativas, de acuerdo con el artículo 104 de la Constitución Política.

Entonces, se trata de una potestad tributaria mediata. De acuerdo con el autor Fonseca, dicha potestad se ejerce por un titular mediato del poder tributario, considerando las limitaciones constitucionales y las impuestas por el titular de la potestad tributaria inmediata (2021, p. 160). Es por ello que, en la delegación de facultades, dichos límites son fijados por el Poder Legislativo (potestad tributaria

mediata) al Poder Ejecutivo (potestad tributaria inmediata), mediante las leyes autoritativas.

Ahora bien, ¿qué sucede si dichos límites no se establecen o son imprecisos? La consecuencia sería la inconstitucionalidad de la ley autoritativa y, como efecto ulterior, que la delegación de facultades no haya operado, siendo también la norma delegada inconstitucional.

La conclusión previa se desprende de una lectura *contrario sensu* del artículo 104 de la Constitución Política, el cual establece que las leyes autoritativas deben especificar la materia delegada y el plazo. Si la ley autoritativa no cumple con dichos requisitos, entonces devendría en inconstitucional, siguiendo el mismo destino el decreto legislativo que emita el Poder Ejecutivo. Veamos un par de ejemplos de aplicación práctica de ambos límites.

Respecto del primer límite, referido a la delimitación de la materia, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia No. 00016-2007-AI/TC, analizó la Ley No. 28932 (ley autoritativa). A consideración del Tribunal Constitucional, a través de dicha ley autoritativa, el Poder Legislativo no había delimitado correctamente la materia específica de regulación.

En particular, según el Tribunal Constitucional, se había dejado abierta la posibilidad de que el Poder Ejecutivo regule un tratamiento tributario especial en una zona determinada en el país, siendo que inclusive sucedió así a través de los Decretos Legislativos Nos. 977 y 978, a pesar de que dicha materia específica se encuentra reservada constitucionalmente para el Poder Legislativo, conforme al artículo 79 de la Constitución Política. Por tanto, el Tribunal Constitucional determinó la inconstitucionalidad tanto de la Ley No. 28932 (respecto de la delegación en materia tributaria) como de los Decretos Legislativos Nos. 977 y 978.

Un aspecto importante sobre este primer límite está referido a las materias indelegables. En materia tributaria, un primer aspecto indelegable se encuentra en el artículo 79 de la Constitución Política, tal como se señaló en el ejemplo previo. Dicho artículo establece una reserva de ley absoluta. Es decir, en dicho

caso, sólo una ley expresa, emitida por el Poder Legislativo podría regular un tratamiento especial tributario en una zona determinada en el país, por lo cual no puede ser pasible de delegación.

Por su parte, también existen materias que el Congreso de la República no puede delegar a la Comisión Permanente, de conformidad con el artículo 101 de la Constitución Política. Estas materias son la reforma constitucional, la aprobación de tratados internacionales, leyes orgánicas, leyes autoritativas, Ley de Presupuesto y Ley de la Cuenta General de la República.

Ahora bien, si es que dichas materias ni siquiera pueden ser delegadas dentro del Poder Legislativo, mucho menos podrían delegarse al Poder Ejecutivo. Es por ello que el artículo 104 de la Constitución Política establece de manera expresa que las materias indelegables a la Comisión Permanente no pueden ser delegadas al Poder Ejecutivo.

Sobre el segundo límite, referido al plazo determinado, podría suceder que una ley autoritativa no establezca plazo alguno para que el Poder Ejecutivo regule las materias delegadas. En ese sentido, dicha ley autoritativa sería inconstitucional, al incumplir con establecer el límite del plazo determinado, de acuerdo con el artículo 104 de la Constitución Política.

Ahora bien, si dichos límites sí se encuentran previstos en la ley autoritativa y, en realidad, es la norma delegada la cual excede dichos límites, sólo esta última sería inconstitucional. En el mismo sentido, la profesora Carmen Del Pilar señala que podría configurarse la inconstitucionalidad de un decreto legislativo en caso se emita *“una ley autoritativa que delegue una materia permitida por la Constitución, pero que el decreto legislativo se exceda en la materia delegada”* (2013, p. 208).

Bajo este contexto normativo y jurisprudencial, corresponde analizar, en primer lugar, si la Ley Autoritativa del Decreto Legislativo No. 1623 es constitucional. Para lo cual, dicha Ley Autoritativa debe cumplir con fijar los límites previamente comentados (delimitación de la materia y plazo).

Al respecto, es importante mencionar que la Ley Autoritativa prescribe un plazo determinado para la delegación de facultades y acota el desarrollo legislativo, respecto de la materia tributaria, en torno a los Servicios Digitales B2C. En efecto, la Ley Autoritativa establecía la posibilidad de que el Poder Ejecutivo, a través de un decreto legislativo, en un plazo de noventa (90) días calendario, modifique la Ley del IGV con la siguiente finalidad:

- i) Establecer un mecanismo de recaudación del IGV por los Servicios Digitales B2C.
- ii) Adaptar la regulación del IGV, así como la demás normativa tributaria. Esto abarca las reglas de responsabilidad, habitualidad, y lugar de imposición en el país, conforme al principio del destino, del IGV.
- iii) Seguir las recomendaciones establecidas por la OCDE, al realizar las modificaciones antes mencionadas.

De anterior, se puede observar que la Ley Autoritativa sí ha delimitado el alcance de delegación al Poder Ejecutivo. En particular, ha establecido la materia delegada y el plazo determinado. Por tanto, cumple con lo regulado en el artículo 104 de la Constitución Política.

Asimismo, cabe tener en cuenta que no ha delegado una materia tributaria prohibida de delegación. En efecto, al tratarse del IGV, no se estaría estableciendo un tratamiento especial en una zona determinada del país, lo cual sólo está reservado para el Poder Legislativo, ya que dicho tributo es de alcance nacional. Tampoco se ha delegado una materia indelegable conforme al artículo 101 de la Constitución Política.

De esta manera, se puede afirmar la constitucionalidad de la Ley Autoritativa, en lo que respecta a la materia tributaria delegada al Poder Ejecutivo. No obstante, corresponde ahora analizar si es que el Decreto Legislativo No. 1623 excede la materia delegada o el plazo determinado en la Ley Autoritativa.

3.2. ¿El Decreto Legislativo No. 1623 desarrolla la materia delegada por la Ley Autoritativa?

Para dicho análisis, corresponde analizar punto por punto el alcance de la Ley Autoritativa antes glosado. Esto es, si el Decreto Legislativo No. 1623 **(i)** establece un mecanismo de recaudación del IGV para los Servicios Digitales B2C, **(ii)** adapta la regulación del IGV y la demás normativa tributaria y **(iii)** si siguió las recomendaciones de la OCDE.

Respecto de lo primero, a partir del Decreto Legislativo No. 1623, se puede observar que sí estableció un mecanismo para la recaudación del IGV para los Servicios Digitales B2C. En efecto, de conformidad con los artículos 49-A y 49-B de la Ley del IGV, introducidos por el Decreto Legislativo No. 1623, se introdujo un mecanismo de recaudación del IGV y otro supletorio ante el incumplimiento de dicho mecanismo, por lo cual sí se cumple con este primer punto.

Respecto de lo segundo, referido a adaptar la regulación del IGV y la demás normativa tributaria (reglas de responsabilidad, habitualidad y el lugar de imposición en el país conforme al principio del destino del IGV), el Decreto Legislativo No. 1623 modificó diversos artículos de la Ley del IGV, con la intención de abarcar los aspectos antes mencionados.

En efecto, respecto de la responsabilidad, ello se encuentra relacionado con el establecimiento de agentes de retención y percepción del IGV (entidades no domiciliadas y los sujetos facilitadores del pago), comentados en el primer punto. Dichos agentes son responsables solidarios del contribuyente (persona natural que no realiza actividad empresarial).

De igual manera, respecto de la habitualidad, se ha previsto que sean sujetos del IGV las personas naturales que no realicen actividad empresarial que utilicen Servicios Digitales B2C, sin importar que sean habituales o no, por lo cual se ha descartado el análisis de habitualidad en dicho supuesto.

Ahora bien, respecto al lugar de imposición en el país conforme al principio del destino del IGV, cabe tener en cuenta que dicho principio, según Walker Villanueva, es el principio técnico para que las operaciones internacionales

dirigidas al mercado internacional no se encuentren gravadas con IGV en el Perú (2012, p. 539). Lo que se pretende evitar que operaciones no se consuman o emplean en el Perú se encuentren gravadas con IGV.

Sin embargo, respecto de los Servicios Digitales B2C, las modificaciones realizadas por el Decreto Legislativo No. 1623 han pretendido que la residencia habitual de la persona natural que no realiza actividad empresarial sea la que determine si el consumo o empleo se realice en el país.

Para ello, el Decreto Legislativo No. 1623 dispone que la residencia habitual se determina según cualquiera de los siguientes indicadores: la dirección de protocolo de internet del usuario (IP), el código país de la tarjeta del módulo de identidad del usuario (SIM), si el pago se realiza a través de productos de entidades financieras peruanas o el domicilio registrado por el usuario.

No obstante, tales criterios no implican en sí mismo que exista un real consumo o empleo en el país. Por ejemplo, el hecho de que un usuario tenga como domicilio el Perú, no significa que efectivamente en Perú exista consumo del servicio digital, ya que podría irse de viaje a otro país y utilizar el servicio digital en dicho país, por lo cual considero que no se cumple con el lugar de imposición en el país conforme al principio del destino del IGV.

Por otro lado, lo más grave es que el Decreto Legislativo No. 1623 introdujo la definición de “servicios digitales”, lo cual no constituye ninguno de los puntos delegados por la Ley Autoritativa, excediendo así la materia delegada y deviniendo en inconstitucional, tal como puede apreciarse a continuación:

Ley Autoritativa	Decreto Legislativo No. 1623
Reglas de responsabilidad	Responsabilidad de agentes de retención y percepción de los Servicios B2C (artículos 49-A y 49-B de la Ley del IGV)
Habitualidad	No se requiere habitualidad para los Servicios Digitales B2C

	(numeral 2 del artículo 9 de la Ley del IGV)
Lugar de imposición en el país conforme al principio del destino del IGV (materia delegada)	Residencia habitual del usuario para el consumo o empleo en el país de los Servicios Digitales B2C (inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV)
<i>Materia no delegada</i>	Definición de los Servicios B2C (inciso h) del artículo 3 de la Ley del IGV)

La definición de “servicios digitales” determina qué está gravado, es decir, el aspecto material del IGV. Sin embargo, el aspecto material del IGV no fue una materia delegada a través de la Ley Autoritativa, por lo cual el Decreto Legislativo No. 1623 excedió la materia delegada por la Ley Autoritativa.

Inclusive, parece ser que lo que ha pretendido el Decreto Legislativo No. 1623 es establecer que, siempre que se cumpla con la definición de servicios digitales, podrán estar gravados dichos servicios con IGV, a pesar de que se debe cumplir primero con la definición de servicio, regulada en el inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV. Entre otros, se encuentra el requisito referido a que genere rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, lo cual no se configura en el caso de los Servicios Digitales B2C, como vimos anteriormente.

Esto supondría que se haya regulado a los Servicios Digitales B2C como un nuevo supuesto gravado del IGV, para lo cual, en principio, se debió modificar el artículo 1 de la Ley del IGV, siendo que, inclusive, ello ni siquiera ha sido delegado por la Ley Autoritativa al Decreto Legislativo No. 1623.

En ese sentido, resulta manifiesto el exceso de regulación del Decreto Legislativo No. 1623, respecto del alcance de la materia delegada por la Ley Autoritativa, ya que reguló el aspecto material de la Ley del IGV, respecto de los Servicios Digitales B2C. Por tanto, resulta cuestionable constitucionalmente el Decreto

Legislativo No. 1623, en lo referido al lugar de imposición en el país conforme al principio del destino del IGV y definición de “*servicios digitales*”.

Finalmente, respecto del tercer punto delegado, la Ley Autoritativa es directa en mencionar que el Decreto Legislativo No. 1623 debe seguir las recomendaciones de la OCDE. En ese sentido, es pertinente mencionar que la OCDE ya se ha pronunciado sobre el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”)⁶ aplicado a los Servicios Digitales B2C.

En efecto, a través de las Directrices Internacionales sobre IVA, dicha organización señaló, respecto de la recaudación del IVA en los Servicios Digitales B2C, que el criterio tradicional ha sido cobrar dicho tributo al prestador no domiciliado, pero que también puede implementarse un mecanismo para trasladar dicha obligación al cliente (2021, p. 59). De esta manera, la OCDE reconoce, valida y realiza recomendaciones en torno a sólo dos (2) sistemas de recaudación:

- i) Recaudación al proveedor no domiciliado, facilitando su registro y declaración.
- ii) Recaudación al consumidor, persona natural que no realiza actividad empresarial, invirtiendo el sujeto pasivo.

Sin embargo, la OCDE no se pronuncia ni recomienda la implementación de las entidades financieras (bancos) como agentes pasibles de recaudación del IVA. Lo más razonable es pensar que no se quiere involucrar a los bancos con la responsabilidad que les corresponde a las partes intervinientes en la prestación de los Servicios Digitales B2C, toda vez que ello incrementaría los costes operativos de los bancos, al actuar como intermediarios de dichas operaciones.

De esta manera, el Decreto Legislativo No. 1623 estableció un mecanismo que no fue recomendado por la OCDE en sus Directrices Internacionales sobre IVA.

⁶ Si bien propiamente el IGV no es un IVA, sí resulta similar. Además, el pronunciamiento de la OCDE debe tomarse como referencia, en atención a la Ley Autoritativa.

Esto inclusive ha sido reconocido por la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1623, al señalar lo siguiente:

“Adicionalmente al mecanismo recomendado por la OCDE, también se ha planteado como una alternativa para recaudar el IVA en las operaciones que involucran servicios digitales en el esquema B2C, que la declaración y el pago del impuesto esté a cargo de las entidades financieras emisoras de tarjetas de crédito o de débito (intermediarios en el pago), las cuales actuarían como agentes de retención o percepción.”

Pero no sólo ello, sino que funcionarios de la OCDE emitieron opinión sobre la implementación del mecanismo de recaudación del IGV aplicable a los Servicios Digitales B2C, a través de las entidades financieras (bancos), ante la consulta de funcionarios peruanos, a través de un correo, de fecha 26 de octubre de 2022:

“No se recomienda la utilización de intermediarios financieros (tales como bancos u operadores de tarjetas de crédito) como mecanismo principal o alternativo de recaudación del IGV. En el borrador del proyecto de Ley peruano se debe considerar lo anterior a efectos de que la norma establezca claramente una obligación de registro y cumplimiento del régimen de IGV peruano para proveedores no residentes en sus operaciones con consumidores en el Perú. En principio, no debe ser decisión de los proveedores no residentes el ser excluidos de estas obligaciones y que finalmente las entidades financieras pasen a estar a cargo de la recaudación.”

En general, se reconoce que el recurso a los intermediarios financieros puede prestar utilidad como herramienta de respaldo frente al incumplimiento. Esto implica su aplicación restringida a casos de proveedores que, pese a las distintas acciones de fiscalización de la administración tributaria, se rehúsan a dar cumplimiento al régimen simplificado de IGV para no residentes. Un diseño coherente con esta recomendación implicaría regular esta facultad en el ámbito de las facultades coercitivas o de fiscalización que la legislación peruana otorga a la administración tributaria.

La aplicación de esta medida apunta a ser posterior a la actividad de fiscalización de la administración tributaria y por lo tanto, en general, no forma parte de las prioridades de la etapa de implementación del régimen para no residentes. Esta etapa se centra, en general, en obtener el mayor número de contribuyentes registrados y posteriormente de declaraciones y pagos de IGV posibles. Experiencia comparada (ej.: Chile) apunta en esta dirección.”

De esta manera, queda claro que funcionarios de la OCDE no recomendaron que se efectúe la recaudación del IGV a través de las entidades financieras (bancos), sino que ello sea de *última ratio*, lo cual concuerda con el hecho de que la OCDE no haya recomendado dicho mecanismo a través de sus Directrices Internacionales sobre el IVA.

Sobre el particular, es cuestionable qué tanto se siguieron las recomendaciones efectuadas por funcionarios de la OCDE en 2022, teniendo en consideración que basta con que sólo exista incumplimiento por dos (2) meses de parte de los sujetos no domiciliados para que los bancos puedan actuar como agentes de retención o percepción del IGV.

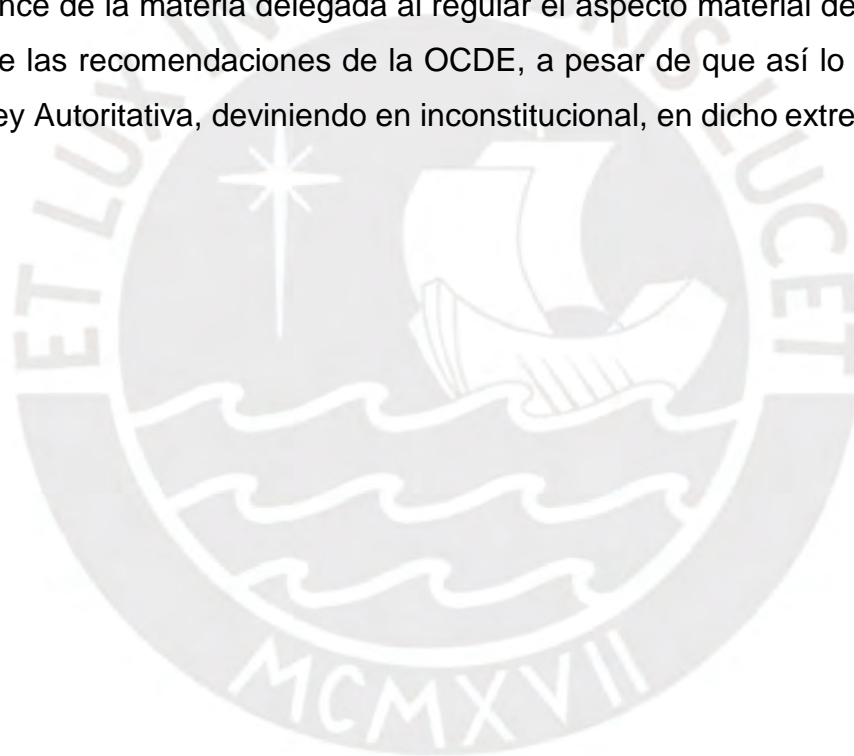
En ese sentido, inclusive, resulta cuestionable, dado el alcance de la Ley Autoritativa, que el Decreto Legislativo No. 1623 no se haya remitido sólo a las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA de la OCDE, la cual también planteaba como alternativa la recaudación al consumidor final (como sujeto pasivo inverso).

Todas estas consideraciones derivan en que pueda ser posible un cuestionamiento constitucional al Decreto Legislativo No. 1623, tomando en cuenta que no se han seguido los puntos 2 y 3 antes citados de la Ley Autoritativa, ya que el Decreto Legislativo No. 1623 ha excedido la materia delegada por la Ley Autoritativa, al regular el aspecto material del IGV, no seguir el principio del lugar de destino del IGV ni las recomendaciones OCDE.

CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- Inclusive con la modificatoria del Decreto Legislativo No. 1623, la actual Ley del IGV requiere que los servicios generen rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta para que se traten de servicios gravados con el IGV.
- Bajo una interpretación sistemática, concordante con las Normas VIII y IX del Código Tributario, resulta válido remitirse a la LIR para definir las rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.
- Conforme a la LIR, las rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta deben ser rentas de fuente peruana. De ser rentas de fuente extranjera, no podrían categorizarse como rentas de tercera categoría.
- Los Servicios Digitales B2C no generan rentas de fuente peruana y, por tanto, dichas rentas no pueden categorizarse como rentas de tercera categoría.
- Debido a que los Servicios Digitales B2C no calzan en la definición de “servicios” en la Ley del IGV, no se cumple con el aspecto material de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios del IGV.
- El Decreto Supremo No. 017-2003-EF no resulta una norma válida para determinar el aspecto material de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios del IGV, en atención a que no fue habilitado para definir las rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.
- Inclusive, el Decreto Supremo No. 017-2003-EF vulnera el principio de reserva de ley y desnaturaliza la finalidad del IGV en los servicios que se encuentran gravados con el referido tributo.

- La Ley Autoritativa resulta constitucional, toda vez que cumple con establecer la delimitación de la materia delegada, así como el plazo de delegación, de conformidad con el artículo 104 de la Constitución Política.
- El Decreto Legislativo No. 1623 cumple con establecer un mecanismo de recaudación del IGV, las reglas de habitualidad y las reglas de responsabilidad, respecto a la utilización de Servicios Digitales B2C, conforme a lo establecido en la Ley Autoritativa.
- Sin embargo, el Decreto Legislativo No. 1623 no cumple con determinar la imposición en el país conforme al principio del destino del IGV, excede el alcance de la materia delegada al regular el aspecto material del IGV y no sigue las recomendaciones de la OCDE, a pesar de que así lo estableció la Ley Autoritativa, deviniendo en inconstitucional, en dicho extremo.



BIBLIOGRAFÍA

AGUAYO, J. (2019). *El IGV en la Economía Digital: estado actual y aspectos a considerar para mejorar su regulación en el Perú*. Informe Tributario AELE.

ATALIBA, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima, Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario.

BRAVO, C. (2021). *Teoría sobre imposición del valor agregado*. Lima, Palestra Editores.

CÓRDOVA, A. (2010). *Imposición a la Renta sobre Inversiones Peruanas en el Exterior*. X Jornadas Nacional de Tributación de IFA – Perú.

FONSECA, C. (2021). *Impuestos a los juegos de apuesta y principios constitucionales tributarios*. Revista ADVOCATUS 40.

MEDRANO, H. (2021). *Tributación en servicios digitales*. Lima, Revista ADVOCATUS 40.

OCDE. (2021). *Directrices Internacionales sobre IVA*.

RUBIO, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima, ARA Editores.

RUIZ DE CASTILLA, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano: Impuesto a la Renta*. Vol. II, Lima, Palestra Editores.

SIMÓN, E. (2011). *El principio de legalidad y seguridad jurídica en el ámbito tributario*. Cuestiones actuales de Derecho Tributario.

SOTOMAYOR, P. y VALVERDE, N. (2019). *La imposición al consumo en la era de los servicios digitales*. Lima, THEMIS 76, Revista de Derecho.

ZEGARRA, J. (2005). *Aplicación del Principio de Especialidad en las normas tributarias*. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario.

VILLANUEVA, W. (2012). *Tratado del IGV, Regímenes General y Especiales*. Lima, Pacífico Editores.