



Economía Digital y Tributación

Digital Economy and Taxation

Digital Economy and Taxation

ARTÍCULO GENERAL

John Hitler Mena Dávila

jmenad@pucp.edu.pe

<https://orcid.org/0000-0002-3632-6550>

Marilyn Alarcón Agreda

marilynalarconagreda@outlook.com.pe

<https://orcid.org/0000-0002-3632-6550>

Adán Pablo Cieza Pérez

scontable@municipio.gob.pe

<https://orcid.org/0000-0002-4892-8575>

Recibido 01 de Enero 2021 | Arbitrado y aceptado 01 de Enero 2021 | Publicado el 14 de Febrero 2022

RESUMEN

En el actual contexto macroeconómico, desde una óptica tributaria, una de las cuestiones más importantes en la fiscalidad nacional e internacional es la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios que se le atribuye a las empresas transnacionales. Así mismo, los retos y desafíos de la economía digital.

Palabras Clave: Fiscalidad, Erosión de Bases Imponibles, Economía Digital, Traslado de Beneficios, Reducción de las Cargas Fiscales.

ABSTRACT

In the current macroeconomic context, from a tax perspective, one of the most important issues in national and international taxation is the erosion of tax bases and the transfer of profits attributed to transnational companies. Likewise, the challenges and challenges of the digital economy.

Keywords: Taxation, Erosion of Tax Bases, Digital Economy, Transfer of Benefits, Reduction of Tax Burdens.

RESUMO

No atual contexto macroeconômico, do ponto de vista fiscal, uma das questões mais importantes na tributação nacional e internacional é a erosão das bases tributáveis e a transferência dos lucros atribuídos às empresas transnacionais. Da mesma forma, os desafios e desafios da economia digital.

Palavras-chave: Tributação, Erosão de Bases Tributárias, Economia Digital, Transferência de Benefícios, Redução de Carga Tributária.

1. Introducción

En el presente trabajo de investigación se pretende analizar la necesidad de gravar con el IGV los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y utilizados en el Perú por los consumidores finales. Así como, la necesidad por parte del ordenamiento jurídico tributario peruano y la Administración Tributaria de adaptarse a los retos y desafíos de la economía digital. Por un lado, la necesidad de diseñar un marco jurídico que permita gravar las operaciones realizadas por las empresas digitales y, por otro lado, la capacidad de la Administración Tributaria para mejorar sus procesos internos y de esa manera inscribir de manera simplificada a los sujetos no domiciliados que prestan servicios digitales en el Perú, para someter a imposición su actividad comercial utilizada por sujetos que tienen la condición de consumidores finales en el Perú.

El modelo de negocio de las empresas transnacionales ha cambiado y ha dado un viraje hacia el empleo de transacciones y operaciones virtuales; situación que les permite generar ingresos que con la actual legislación tributaria peruana no se encontrarían gravados, por lo que resulta un imperativo categórico modificar la actual legislación tributaria del IGV en un primer momento y del Impuesto a la renta en un segundo momento, para grabar los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados que presten servicios a sujetos con la condición de consumidores finales.

Indudablemente el COVID-19 aceleró el proceso de adecuación de los procesos de la Administración Tributaria a las necesidades y exigencias de la economía digital. En ese contexto, resulta pertinente la formulación de la siguiente pregunta ¿Cuál es el rol de la inteligencia artificial en la economía digital?, una respuesta a la interrogante sería, que la información es el petróleo del siglo XXI y por lo tanto, la inteligencia artificial será la herramienta más utilizada por las Administraciones Tributarias para poder determinar el cumplimiento efectivo de las obligaciones formales y sustanciales derivadas de la relación jurídico tributaria, por parte de los contribuyentes y en especial de los sujetos no domiciliados que prestan servicios digitales.

Teniendo claro que en la actualidad la información es el activo más valioso de una institución como la Administración Tributaria y, que la misma se encuentra, de manera casi inmediata al utilizar las herramientas de la economía digital. En ese orden de ideas, resulta pertinente que la Administración Tributaria genere un listado de las empresas no domiciliadas que prestan servicios digitales en el Perú, para posteriormente a través de

una norma de rango de ley se establezca como sujetos del impuesto IGV a los contribuyentes no domiciliados que prestan servicios digitales consumidos en el Perú.

Plan de Acciones BEPS - OCDE (2015) *Resumen de Informes finales 2015* se abordaron las 15 acciones sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, teniendo como primera acción BEPS abordar los retos de la economía digital para la imposición. Razón por la cual, se evidencia la importancia que las instancias internacionales le atribuyen al rol de la economía digital en el proceso impositivo, los retos, las exigencias y sobre todo como se adecuan las Administraciones Tributarias, a esa corriente económica que ha sido impulsada de manera galopante por los efectos de la pandemia del COVID-19.

Así mismo, la citada entidad supranacional recomienda que las jurisdicciones tributarias modifiquen su legislación tributaria para gravar con el IGV a los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados y se produzcan dos situaciones: por un lado, se incremente la recaudación tributaria de impuestos indirectos y, por otro lado, se genere la justicia tributaria, al no existir espacios exentos de la hipótesis de incidencia tributaria.

2. Conceptualización

2.1 Definición de Economía Digital.

La economía digital es un proceso que involucra la participación de la tecnología y toda forma de interacción a través del uso de las redes sociales en las actividades que realizan los agentes económicos en el mercado. En ese contexto, resulta un imperativo categorico para las administraciones tributarias, rediseñar sus procesos y adecuarlos a las exigencias de los agentes económicos, quienes responden de manera inmediata a las reglas que impone el mercado en el contexto de la economía digital, una de esas exigencias, es la reducción sustancial de las obligaciones formales para las micro y pequeñas empresas que realizan sus operaciones de compra y venta con comprobantes de pago electrónicos, para que los agentes económicos se vinculen en decisiones de inversión y generación de empleo sostenible; y no esten preocupados, por el cumplimiento de obligaciones formales que en la actualidad, con el uso de la inteligencia artificial, la administración tributaria estará en la capacidad de asumirlas de oficio y sobre la base de la información que obra en su poder, determinar la obligación sustancial de los contribuyentes.

Sobre la economía digital se están esbozando en la actualidad diferentes definiciones conceptuales y existe una particular vinculación académica con la siguiente definición:

La economía digital es un sector de la economía que incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales. Está compuesta por cuatro subsectores: infraestructuras y aplicaciones, por un lado; y comercio electrónico y nuevos intermediarios, por otro. El objetivo del presente trabajo es explicar qué se entiende por economía digital e identificar sus componentes, así como su impacto en la empresa. Además, se realiza una aproximación a su análisis en el contexto español, considerando sus diferentes sectores (Del Águila et al, 2001, p. 7).

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía (Plan de Acciones BEPS – OCDE, 2015).

En esa línea del pensamiento, Jimenez y Podestá (2021) sostienen que la economía digital ha generado una necesidad en las jurisdicciones tributarias de fortalecer los ingresos tributarios en el corto plazo, a través de una adecuada tributación de la economía digital en lo relativo al Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) o Impuesto General a la Ventas en el Perú (en adelante IGV).

Salinas Pizarro (2019) en su trabajo de investigación titulado *La tributación de los nuevos modelos de negocio de la economía digital. Una cuestión pendiente de resolver para el sistema legal peruano* concluyó que en la actualidad, las sociedades constituidas en el exterior (sociedades no domiciliadas) que brindan servicios digitales a favor de personas naturales, de manera masiva y concurrente, a través de plataformas digitales, como Uber, Netflix, Airbnb, Spotify, Amazon, Globo, entre muchas otras más, no tributan en el Perú debido a la ausencia de un marco legal que habilite al Estado a someter a imposición dichas ganancias. Esta situación no solo coloca en clara desventaja a las sociedades domiciliadas (formales) dedicadas al desarrollo de modelos de negocio tradicionales que deben cumplir una serie de obligaciones tributarias sustanciales y formales, sino también afecta la permanencia en territorio peruano de sociedades de capital nacional dedicadas al desarrollo de nueva tecnología, para quienes trasladar su

sede principal al exterior y brindar desde allí los servicios digitales antes referidos (no gravados en el Perú) resultaría tributariamente más atractivo que, permanecer en territorio peruano compitiendo con entidades que no tienen obligación alguna con el fisco peruano; eliminando con ello una importante fuente de recaudación. Advertido dicho problema, el presente trabajo de investigación, partiendo de la premisa de que el Estado peruano decida someter a imposición dichas ganancias con el impuesto a la renta, identifica los componentes que corresponderían ser regulados para tal fin y formula una propuesta sobre el contenido de los mismos, considerando los esquemas desarrollados por la OCDE en el Informe Final de la Acción 1 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, publicado en el marco del Plan BEPS- y la regulación que los países de la región como Argentina, Uruguay, Chile y Colombia han implementado y/o vienen discutiendo en los últimos años, aplicando para ello el método de análisis comparativo.

Siguiendo la línea del razonamiento de la OCDE se puede esbozar la idea que la economía digital es un proceso desarrollado por el uso intensificado de las TIC, que ha generado la necesidad de rediseñar la forma de hacer negocios en el mundo y en las instituciones públicas una obligación de simplificar y virtualizar sus procedimientos con el objetivo de adaptarlos a las nuevas tendencias del mercado y formas de hacer negocios en el mundo.

La economía digital se está convirtiendo cada día más en una constante forma de hacer negocios y eso se extiende a los negocios jurídicos con connotaciones impositivas, resultaría una tarea ardua, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

La economía digital y sus formas de hacer negocios presentan algunas características claves que resultan sustancialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se puede encontrar la movilidad, la importancia de la información, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales y la volatilidad. Entre los tipos de negocios jurídicos se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital en el contexto del COVID 19 ha acelerado y proliferado el uso de los canales digitales para que las personas naturales puedan hacer negocios a través de la red.

Cardeña Sucasaca (2019) Los negocios jurídicos en el contexto de la economía digital generan en ciertos casos inafectación a los sujetos no domiciliados que brindan servicios a sujetos domiciliados en una determinada jurisdicción tributaria, debido a la falta de regulación por parte de los Estados en relación con el hecho imponible derivado de la relación jurídico tributario generada en el proceso de prestación de servicios digitales. 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.**

Los pagos que realizan las personas naturales que utilizan los servicios prestados por las empresas multinacionales (EMN) a través de plataformas digitales como AMAZON, ALIBABA, NEFLIX y otras, se realizan a través del sistema financiero. Por lo tanto, resulta evidente que las empresas del sistema financiero son los aliados estratégicos de las Administraciones Tributarias en el proceso de gravar tanto con IGV y con el Impuesto a la Renta los servicios ofrecidos por sujetos no domiciliados, a los residentes peruanos a través de plataformas digitales.

Los funcionarios de las distintas jurisdicciones tributarias a nivel internacional y la sociedad civil han manifestado su preocupación por la falta de regulación para gravar el hecho imponible derivado de los servicios brindados a través de plataformas digitales llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas normativas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para disminuir sustancialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja o nula imposición, ocasionando un forado fiscal en relación al impuesto directo e indirecto que debería gravar esa transacción comercial.

En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013. La Acción 1 del mencionado proyecto apunta a diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

2.2 Características de la Economía Digital

Dentro de las características de la economía digital, se ha establecido a la movilidad como uno de los rasgos principales de ésta, tanto respecto de: “a) Los activos intangibles b) Los usuarios y c) Las funciones comerciales. “debido a la menor necesidad

de contar con personal local para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos” (OCDE, 2014, p. 95).

Otra característica resaltante se relaciona con “la utilización de modelos de negocio multilaterales”, lo cual permite a las partes cerrar operaciones a pesar de estar en distintos países; “el uso de datos” y provocar “efectos de red, atendiendo a la participación, integración y sinergias de usuario.” (OCDE, 2014, p. 95).

La economía digital dentro de todos sus componentes tiene seis características principales: (1) la utilidad de los datos, (2) los efectos de la red, (3) las plataformas multilaterales, (4) tendencia hacia el oligopolio o el monopolio, (5) volatilidad y (6) movilidad. La primera característica es la utilidad de datos. “La utilidad de datos, o el uso de datos, consiste en la utilización de los denominados “datos masivos” o macro-datos” (OCDE, 2014, p. 95).

En relación a la utilidad de los datos, las empresas recolectan datos de sus clientes, proveedores y operaciones con el fin de tener una base de datos que les haga fácil optimizar sus necesidades y cumplir sus metas. El uso masivo de datos se ha facilitado dado que ahora es mucho más práctico recolectarlos, almacenarlos y analizarlos en cantidades casi que infinitas.

La segunda característica son los efectos de la red:

Las empresas que operan a través de la red de Internet pueden reducir sus costes de producción, lo que se traduce en una disminución de los precios de los bienes y servicios que ofrecen a sus demandantes. Lo que no tiene que llevar asociado de forma directa una disminución del margen de beneficio. Aumentando la competencia en cuanto a la calidad y utilidad de los bienes y servicios ofertados (Álamo, 2016, p. 17).

No obstante, esto también conlleva a que la interacción en las redes sociales o página web por parte de la empresa con los usuarios, y el mostrarles la necesidad de consumir sus productos o adquirir sus servicios es tan importante como tener un producto de calidad e innovador. Esto porque al haber costos reducidos en diferentes ámbitos empresariales puede haber una mayor competencia sobre el mismo producto o servicio.

La tercera característica son los modelos de plataformas multilaterales. Estas son “las tecnologías, productos o servicios que crean valor al permitir la interacción directa entre dos o más grupos de clientes o participantes” (Hagiu, 2014, p. 1).

La economía digital ha sido una de las principales promotoras de los modelos de negocios multilaterales por la facilidad de comunicación y de intercambio de información. Estos modelos tienen dos características principales en cuanto a la economía digital que son la flexibilidad y el alcance. La flexibilidad tiene que ver con el rápido cambio que son capaces de hacer los modelos de negocio a la hora del cambio en la tecnología, naturaleza intrínseca de la información digital y la estructura de internet. Por otro lado, el alcance hace referencia a la participación de una misma empresa en diferentes países, que a través de la economía digital se interconectan de manera práctica a dos partes distantes entre sí, pero maximizando el valor en cada lugar (OCDE, 2014).

La cuarta característica es la tendencia hacia oligopolio.

La economía digital actual, al menos en el lado del consumidor, ha estado dominada por los mismos cinco gigantes durante al menos la última década y parece que todos seguirán en la cima durante un futuro próximo (al menos si nos dejamos guiar por sus capitalizaciones de mercado, que presagian muchos años más de enormes beneficios). La economía digital es una economía en la que las plataformas representan la mayor fuente de 14 valor, y las plataformas de los Cinco Grandes (Apple, Microsoft, Facebook, Alphabet y Amazon) son las más lucrativas jamás inventadas. (Surowiecki, 2017, p. 4)

Esto se refleja en que la economía digital está controlada por un oligopolio. Aun cuando hay cooperaciones, competencias y otras empresas que tienen un impacto, estas compañías terminan teniendo el control sobre cada uno de sus sectores.

La quinta característica es la volatilidad. El mercado digital está en constante cambio, es decir, cambia tan rápido que quien no está al día se queda desactualizado con respecto a los modelos de negocio que surgen. Por tanto, en la economía digital nada está asegurado, pues los cambios provienen de todos los frentes: consumidores, cambios en la economía, innovación de productos y cambios en otros mercados. “La economía digital ha transformado nuestra forma de comunicarnos y de consumir información, productos y servicios, y también nuestro ocio. Ha revolucionado industrias que en apariencia nada tienen que ver con lo digital, como los actuales servicios financieros” (Surowiecki, 2017, p. 1).

La sexta característica es la movilidad. Los activos intangibles son sobre los que se sustentan en gran medida las empresas de la economía digital. “A medida que las empresas evolucionan, la importancia relativa de estos activos intangibles aumenta, lo que entraña una ulterior concentración de valor en dichos activos” (OCDE, 2014, p. 95).

En ese sentido, se puede colegir que en el contexto de la economía digital las grandes transnacionales han desarrollado capacidades para utilizar modelos de negocios multilaterales, donde predominan el uso de los datos, los efectos de la red, plataformas multilaterales, la tendencia a los monopolios, la volatilidad, la movilidad y la ausencia física de la empresa en los lugares donde de usa, consume, o utiliza económicamente, sus servicios prestados, situación que conlleva a dichas empresas a trasladar sus beneficios a lugares con nula o baja imposición. Estas circunstancias, han llevado que varios países europeos y países de América Latina, modifiquen su legislación tributaria con el propósito de generar los mecanismos idóneos y someter a imposición los servicios digitales ofrecidos por las EMN; y de esa manera, corregir la injusticia tributaria desarrollada a partir de la proliferación de los servicios digitales en el contexto de la economía digital.

2.3 Potencial recaudatorio del IGV sobre la economía digital

En esta parte se explicará la recaudación efectiva del IVA en los servicios digitales de América Latina, de acuerdo con la investigación realizada por el equipo investigador del CIAT y posteriormente se explicará el potencial recaudador el IVA sobre los servicios digitales en países como Perú, donde aparentemente no se ha desarrollado este gravamen impositivo.

Algunas administraciones tributarias empezaron a aplicar el impuesto en el año 2018, como Argentina, Colombia y Uruguay, mientras que otros países comenzaron a cobrarlo en 2020, como Chile, Costa Rica, Ecuador y México, en tanto que Paraguay postergó la aplicación de impuestos a los servicios digitales hasta enero de 2021.

El año 2019 fue el primer periodo en el cual estuvo vigente el impuesto durante un año completo, Argentina y Colombia recaudaron valores por debajo de los 80 millones dólares, lo que equivale a 0,02% del PIB. En Uruguay, el IVA recaudado por los servicios brindados a través de plataformas de contenidos audiovisuales y de alojamiento, alcanzó 18,4 millones de dólares, es decir, 0,03% del PIB en 2019. De acuerdo con información de la DGI de Uruguay, la recaudación total de impuestos a los servicios digitales proviene de catorce empresas, en la tabla 1 se puede apreciar la recaudación del IVA en los servicios digitales por países.

Tabla 1
Recaudación del IVA a los servicios digitales en América Latina

País	Periodo	Millones de \$	% del PBI
Argentina	2018	53,0	0,01
	2019	79,0	0,02
Chile	Jun - Dic 2020	119,6	0,04
Colombia	Julio - Dic 2018	12,2	0,004
	2019	77,0	0,02
Costa Rica	Oct-20	1,7	0,03
Ecuador	Set - Oct 2020	2,4	0,003
	2021	19,0	0,02
Uruguay	2018	2,7	0,004
	2019	18,4	0,03

Nota. Información extraída del CIAT 2019.

Como se puede apreciar el IVA cobrado en los países de América Latina tiene una capacidad efectiva de recaudación de aproximadamente 0.02% del PBI y en términos monetarios se puede inferir que es aproximadamente 100 millones de dólares. Así mismo, se puede colegir que el potencial recaudador se va incrementando cada año, según se evidencia de la información extraída del CIAT (2019).

Los países de América Latina donde aún no se grava con el IVA a los servicios de las plataformas digitales son: Bolivia, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú y República Dominicana. En ese sentido, siguiendo la metodología aplicada por CIAT, 2019, se puede colegir que el potencial recaudador del IVA en los países de América Latina donde no se aplica el IVA a las plataformas digitales, es el siguiente (ver tabla 2).

Tabla 2
Estimación de la recaudación potencial del IVA por servicios digitales. 2018-2020

País	En Millones de US \$			En porcentaje del PBI		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Bolivia	13,3	16,3	19,4	0,03	0,04	0,05
El Salvador	7,6	9,5	11,0	0,03	0,04	0,04
Guatemala	19,8	25,0	31,3	0,03	0,03	0,04
Honduras	7,8	9,9	12,0	0,03	0,04	0,05
Nicaragua	4,3	5,0	6,1	0,03	0,04	0,05
Panamá	10,8	13,4	15,3	0,02	0,02	0,03
Perú	86,3	105,1	113,0	0,04	0,05	0,06
República Dominicana	34,1	42,9	47,4	0,04	0,05	0,06

Nota. Información Extraída de CIAT 2019.

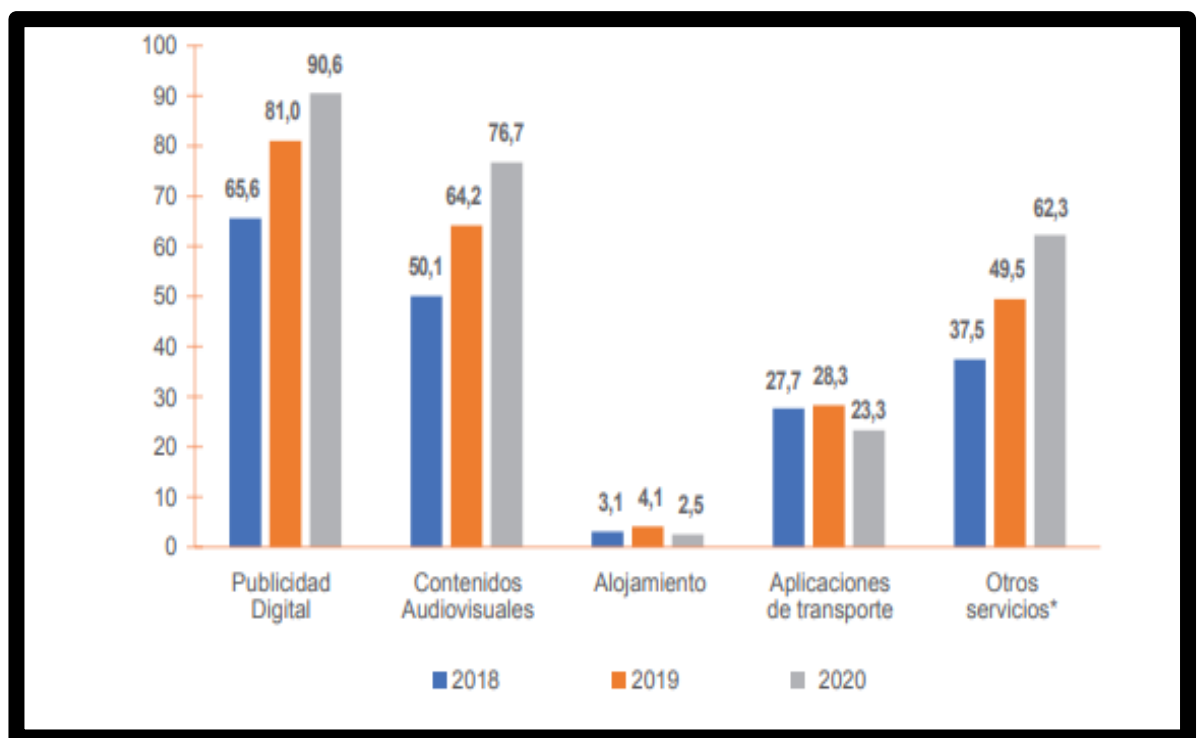
Como se puede apreciar en la tabla, el potencial recaudador del IGV que grava los servicios digitales en el Perú es de en promedio 101 millones de dólares en los últimos tres años, que con el tipo de cambio vigente sería un potencial recaudatorio de aproximadamente 404 millones de soles y con dichos ingresos fiscales, se podría equipar hospitales para la atención de los pacientes COVID, que demandan atención pública de calidad.

En ese orden de ideas, son importantes los ingresos fiscales que se dejan de recaudar en concepto de servicios con contenidos audiovisuales como Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV y otros contenidos digitales que han

crecido considerablemente en los últimos años, especialmente durante la pandemia. Según CIAT, (2019) se estima que, en 2020, se han dejado de recaudar alrededor de 76,7 millones de dólares en la muestra de ocho países latinoamericanos, lo que evidencia la necesidad de gravar con el IGV en un primer momento y posteriormente con el Impuesto a la Renta a las plataformas digitales, con el propósito que los Estados cuenten con los recursos idóneos y suficientes para luchar contra la pandemia del COVID-19, en la figura 1 se puede apreciar el potencial de recaudación del IVA según tipo de servicio.

Figura 1

Estimación de Recaudación potencial del IVA por tipo de servicios digitales



Nota. Información extraída del CIAT 2021.

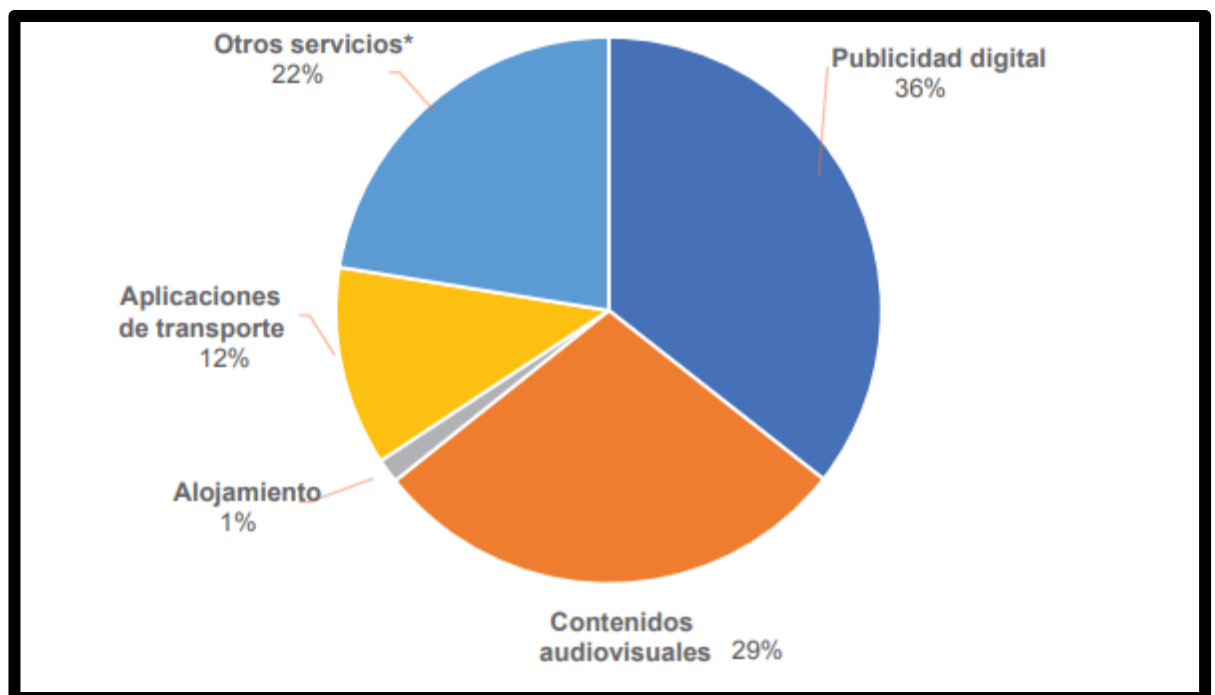
De la información consignada en el gráfico N° 1 se puede inferir que el mayor potencial de recaudación del IVA en relación con los servicios digitales se encuentra en la publicidad digital, los contenidos audiovisuales ocupan el segundo lugar, otros servicios ocupan el tercer lugar, las aplicaciones de transporte ocupan el cuarto lugar y los servicios de alojamiento ocupa el quinto lugar. En ese orden de ideas, existe un importante espacio fiscal para incrementar la recaudación tributaria del IGV en el Perú y

posteriormente el Impuesto a la renta, a través del sometimiento a imposición de los servicios digitales prestados por un no domiciliado, a un domiciliado persona natural.

De acuerdo con la información obtenida del CIAT (2021) en promedio el 36% de la recaudación potencial del IVA se originaría en las ventas de publicidad digital, mientras que los servicios relacionados con contenido audiovisual (como contenidos de TV, películas, series, videos, juegos, música, libros electrónicos, etc.) generarían cerca del 29% de la recaudación potencial. El resto correspondería a otros servicios digitales (22%) y a servicios de intermediación, ya sea a través de plataformas de transporte (12%) o de alojamiento (1%), según se puede apreciar en la figura N° 2.

Figura 2

Participación relativa en la recaudación potencial del IVA por tipo de servicios digitales – Promedio 2018 -2020



Nota. Información extraída del CIAT 2021.

De la información contenida en la figura N° 2 se puede inferir que el mayor potencial recaudatorio del IVA en los servicios digitales se encuentra en la publicidad digital y los contenidos audiovisuales.

Según Mendoza (2017) los tipos de publicidad digital se desarrolla a través de las redes sociales como: Facebook, Twitter, LinkedIn, YouTube, Mailing, Google y Marketing Mobile, servicios digitales que se encuentran gravados en el Perú en el negocio Business to Business; pero en el negocio Business to customer, donde la empresa que presta el servicio es un no domiciliado y el que utiliza los servicios es una persona natural que no genera rentas de tercera categoría, no se encontraría gravado por una disposición inconstitucional del artículo 4-A del reglamento del TUO de la ley del impuesto a la Renta, al regular un supuesto en un sentido no prescrito por el artículo 9° inciso i) del TUO de la Ley del Impuesto a la renta, en el extremo de lo que se debe entender por utilización económica, uso o consumo de un servicio digital en el territorio peruano.

2.4 Tributación Internacional comparada en los servicios digitales

La actividad comercial realizada a través de medios electrónicos, se encuentra en una etapa de constante expansión y evolución, teniendo un impacto no sólo a nivel nacional, sino de igual forma en el ámbito internacional. Como consecuencia de ello, y en lo que se refiere a la materia tributaria, comienzan a aparecer una serie de problemas en torno a esta actividad, concentrándose estas complicaciones principalmente en el ámbito de regulación y fiscalización.

La OCDE ha establecido criterios que pueden ser aplicados por las jurisdicciones tributarias para gravar los servicios digitales brindados por sujetos no domiciliados que tienen la categoría de ser empresas transnacionales; en ese orden de ideas, los retos que la economía digital genera en los sistemas tributarios son los siguientes según Rivas (2018) son los siguientes:

1. La facilidad de los negocios para generar ingresos sin la condición de la presencia física. Esto pone en problemas a las normas tributarias que dependen de la presencia física para determinar la obligación tributaria.
2. Los negocios involucran a los usuarios, a través de redes sociales, para obtener sugerencias de parte de ellos, y con esto muchas veces, se involucran en el diseño de los bienes y servicios. El problema es cómo se asignará y evaluará dicho aporte.
3. Como el proveedor suele no tener presencia física en las transacciones, esto dificulta de la recaudación de los tributos en el territorio del consumo.

Según la OCDE (2014) ha establecido una serie de principios para el diseño de un marco tributario del comercio electrónico, los cuales son:

1. **La neutralidad:** La Tributación debe seguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y las convencionales. Las decisiones comerciales deben basarse en consideraciones económicas, no solo tributarias.
2. **Eficiencia:** El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los gastos administrativos para las autoridades tributarias, deben ser minimizados lo más posible.
3. **Seguridad y simplicidad:** Las normas tributarias deben ser claras y simples, de modo el contribuyente se pueda anticipar a las consecuencias fiscales; con esto debe saber cuándo, cómo y dónde deberán cumplir sus obligaciones tributarias.
4. **Efectividad y justicia:** La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Debe reducir la evasión y la elusión, y para esto se deben proporcionar medidas para contrarrestarlas.
5. **Flexibilidad:** Los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos, y se deben asegurar de ir al día con respecto a los avances tecnológicos y comerciales.

Por lo tanto, al ser los principios estándares que inspiran la producción normativa de las reglas del sistema tributario de cada una de las jurisdicciones tributarias que pretenden gravar a los servicios digitales, los mismos deben ser tomados en cuenta por el legislador tributario, en el caso peruano, el Congreso de la República (facultad original) y el Poder Ejecutivo (facultad derivada), al momento de legislar y establecer el mecanismo a través de los cuales las plataformas digitales serán sometidos a imposición en el territorio peruano.

Uno de los problemas que surgen como consecuencia de gravar los servicios digitales utilizados en el territorio peruano, son los relativos a la determinación de las residencias fiscales de los sujetos que intervienen en dicha transacción comercial, debido a la ausencia de la presencia física de uno de los agentes económicos que participan en la utilización de servicios digitales por parte de un domiciliado respecto de un no domiciliado.

2.4.1. Tributación de los servicios digitales en la Unión Europea

Según Rivas (2018) en relación a la forma que se somete a imposición los servicios digitales en la Unión Europea, sostiene lo siguiente:

En la Unión Europea (UE), para los servicios prestados por vía electrónica se aplica un régimen especial de tributación indirecta. Consiste en aplicar el IVA a unos sujetos que se encuentran fuera del alcance del ámbito de aplicación territorial de la normativa,

porque no son residentes a efectos fiscales de dicho país, ni tiene en ella algún establecimiento permanente.

Estos servicios son los que consisten en la transmisión de mercancía y servicios enviados, transportados y recibidos por medio de equipos de procesamiento, a través de cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, por ejemplo: a) Comprensión numérica y el almacenamiento de datos, b) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, c) Mantenimiento a distancia de programas y equipos, d) Suministro y actualización de programas.

e) Suministro de imágenes, texto, información y bases de datos, f) Suministro de material cultural, de entretenimiento, de ocio.

El régimen se aplica a empresarios o profesionales no establecidos en la UE. Además, son necesarios dos requisitos: 1) Los servicios deben de prestarse a personas que tengan la condición de consumidor, no de empresario o profesional. 2) Los sujetos consumidores finales del producto deben de estar establecidos en la UE, o en su caso, disponer en la UE de su domicilio o residencia habitual (p. 45).

En ese orden de ideas, se puede colegir que el sistema tributario diseñado por la UE se centra en someter a imposición los servicios digitales ofrecidos por plataformas digitales a los consumidores finales domiciliado en dicha jurisdicción tributaria; en el entendido, que los servicios prestados por plataformas digitales a empresas domiciliadas en la UE se encuentran gravados y el sujeto domiciliado que realiza actividad empresarial se encontraría obligado a ser agente de retención del impuesto en el caso del impuesto a la renta y sujeto del impuesto en el caso de utilización de servicios.

La ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó la Ley 37/1992 del Impuesto del Valor Añadido. En concreto en el apartado treinta y cinco de dicha ley estableció, conforme la Directiva 2008/8/CE y el Reglamento (UE) 1042/2013, el nuevo régimen aplicable desde 1 de enero 2015 para servicios prestados por vía electrónica, por parte de empresarios o profesionales no comunitarios, que se prestan para consumidores y usuarios no empresarios ni profesionales establecidos en la UE.

De acuerdo con lo prescrito por el artículo 163 décimo octavo de la LIVA. “los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén

establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección”.

El Reglamento de Ejecución (UE) N° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) N° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, establece en su artículo 4 apartados 1 y 2 la obligación formal de presentar al Estado Miembro de identificación, las declaraciones de IVA.

En el caso que dichos sujetos pasivos, durante el período de declaración no hayan prestado ningún servicio en ningún Estado Miembro en el marco del régimen especial, deben cumplimentar igualmente la declaración del IVA por importe nulo.

En el artículo 5° del citado reglamento se establece una cooperación entre Estados Miembros de la UE relativa a la transferencia de la información declarada en las declaraciones efectuadas del IVA al Estado Miembro de identificación. No obstante, el Estado Miembro de identificación solo transmitirá, pero, los datos contenidos en las declaraciones de IVA, a aquellos Estados Miembros que hayan sido mencionados en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo.

El reglamento 282/2011/CE ofrece criterios sobre la aplicación de la directiva 2006/112/CE. En ese sentido, en su artículo 7° establece que dentro de lo que se considera “prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica” contemplado en la directiva, se comprenden: los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El artículo 7.2 del Reglamento 282/2011 define lo que se debe considerar prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica, entre otros, los siguientes: a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones. b) Servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web. c) Servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores

potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador. e) Paquetes de servicios de internet relacionados con la información.

En el apartado 3 de dicho cuerpo normativo se incluye una definición en negativo, es decir, todo lo que no se considera como supuesto del concepto de servicios prestados por vía electrónica. En particular: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles, material impreso, CD o casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, servicios de enseñanza, servicios de publicidad, ayuda electrónica, servicios de subasta, servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Conforme al artículo 163 décimo octavo LIVA, el régimen especial será de aplicación a las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en los números 4° y 8° del artículo 70 LIVA, deban de entenderse efectuadas en la UE.

En el artículo 70 de la ley 37/1992 presume que se consideran prestados los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados electrónicamente, cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, igual presunción se establece en el N° 8 respecto de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. En ambos casos se exige la residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación.

2.4.2. Tributación de los servicios digitales en Argentina

En Argentina los servicios digitales prestados por residentes o domiciliados en el exterior. Al estar este tipo de servicios gravado con el IVA, en ese país la tasa del impuesto es de un 21% sobre la base imponible.

En virtud de la modificación realizada por la ley 27.430, se introdujo el inciso e) al art. 1 de la ley 23.349, que grava la prestación de servicios digitales por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Conforme con lo prescrito en el art. 3°, inc. M), de la ley 23.349, se entiende por servicios digitales aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por

Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización.

Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Ante una importación de servicios digitales, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes supuestos:

- De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.
- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor de servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

En el supuesto que los prestatarios no sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presumirá que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre alguno de los siguientes datos:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim.
- La dirección de facturación del cliente.
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

El hecho imponible se perfecciona en el momento en que se finalice la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior. Se considera que la prestación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago.

2.4.3. Tributación de los servicios digitales en Colombia.

En Colombia se realizó una modificación a la Ley del IVA, con el propósito de gravar a los servicios digitales con este impuesto. Estableciendo el legislador que todas

las empresas que presten servicios desde el exterior a Colombia son responsables del IVA y deben pagarlo.

“ARTÍCULO 178. Adiciónese el numeral 8 y un párrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, así:

Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:

- a. Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (iCloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- b. Suministro de software y sus actualizaciones.
- c. Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.
- d. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).
- e. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia
- f. Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).
- g. Y los demás servicios que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determine mediante resolución.

El dispositivo legal citado precedentemente, prescribe que todos los servicios electrónicos o digitales, tales como proveedores de video, música, películas y todos los servicios de plataforma por aplicaciones móviles deben responder por un IVA de 19%, es decir, la tarifa general de ese impuesto.

En ese orden de ideas, los servicios de música como Spotify y Deezer, las plataformas de video como Netflix o las de hospedajes como Airbnb, deberán recaudar ese impuesto y pagarlo. Incluso, esto aplica para cursos de idiomas que se tomen por internet, boletos de avión que se compren en el exterior, entre muchos otros servicios digitales.

Se busca con esta imposición es equiparar las condiciones de los prestadores de servicios en Colombia, bajo el principio de igualdad tributaria. También se estableció que

las empresas que presten servicios desde el exterior en Colombia deberán tener un Registro único Tributario (RUT) para que puedan pagar el IVA a la Dian.

Mientras estas empresas aún no se registren se aplicará un mecanismo de retención por medio de las entidades bancarias. La figura sería por ejemplo si el usuario quiere suscribirse a Netflix, y esta compañía aún no ha realizado el procedimiento de inscripción ante la Dian, al momento del pago, el banco retendrá un porcentaje, dicho monto no llegará a la empresa con la que contrató el servicio.

Este tipo de tributación pretende cambiar la competencia desleal que existía entre estas empresas extranjeras que no pagaban ningún tipo de impuesto por prestar estos servicios digitales, y los pequeños negocios nacionales que sí debían pagar impuestos por prestar la misma clase de servicios que las otras empresas. El aplicar este gravamen genera un panorama de equidad entre los negocios digitales y tradicionales.

El pago de este impuesto para los prestadores de servicios desde el exterior deberá efectuarse de forma bimensual, es decir, el pago del bimestre julio-agosto debe hacerse en el mes de septiembre. También es importante mencionar que los prestadores de servicios que deben cumplir con esta obligación, no son solamente las plataformas digitales, sino todos los prestadores de servicios desde el exterior, exceptuando a aquellos que prestan servicios excluidos del pago de IVA, como por ejemplo los servicios de computación en la nube y de hosting.

2.4.4. Tributación de los servicios digitales en Chile.

En Chile con la promulgación de la Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020 se realizaron varias modificaciones a la Ley del IVA, dentro de las cuales se introduce como supuesto gravado los servicios realizados o prestados por personas domiciliados o residentes en el extranjero, como se puede apreciar en la figura 3.

Figura 3

Ley N° 21.210 Artículo 8° letra n – Ley del IVA.

Intermediación	Suministro o entrega de contenido	Puesta a disposición	Publicidad
<ul style="list-style-type: none"> • Servicio prestado en Chile, sujeto o no a IVA. • Venta Realizada en Chile. • Venta realizada en el extranjero cuando den origen a importación. 	<p>Entretenimiento Digital:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Videos, música, juegos. • Textos, revistas, diarios y libros. <p>Forma de Entrega:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Descarga. • Streaming. • Otra tecnología. 	<ul style="list-style-type: none"> • Software • Almacenamiento. • Plataformas. • Infraestructura informática. 	<p>A través de cualquier soporte o medio para su entrega, materialización o ejecución.</p>

Nota. Extraído de la ley N° 21.210.

Se realizó una modificación del artículo 5° del IVA en el siguiente sentido:

Territorialidad.

Presunción de servicios utilizados en Chile, deben concurrir al menos dos de las siguientes situaciones:

1. La dirección IP u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;
2. La tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado, sea emitido o registrado en Chile;
3. El domicilio en la facturación o la emisión de comprobantes de pago, ubicado en el territorio nacional; o,
4. La tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile

La incorporación del presente inciso vino a potenciar el concepto de territorialidad (describe situaciones en las cuales se presume que el servicio es utilizado en el territorio nacional), considerando que puede resultar complejo determinar cuándo el servicio prestado en forma digital es utilizado en territorio nacional. Dicho inciso es aplicable sólo

a los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, comprendidos en la letra n, del artículo 8, Ley del IVA.

Señalar que los pagos realizados a personas sin domicilio o residencia en Chile, por los conceptos establecidos en el artículo 59, inciso cuarto, N°2, de la Ley de la Renta, no deberían estar gravados con IVA, por no ser utilizados ni prestados en Chile.

Se realizó la modificación al artículo 11° de la Ley del IVA en el siguiente sentido:

El artículo 10, inciso segundo, de la Ley del IVA, establece que el sujeto del impuesto IVA, en los servicios, será aquella persona que presta dicho servicio. La modificación del artículo 11, de la Ley del IVA, establece que el beneficiario del servicio será considerado sujeto del impuesto cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la prestación sea realizada por una persona domiciliada o residente en el extranjero; y
- Que el beneficiario del servicio sea contribuyente del IVA.

En el caso de configurarse estos requisitos, el beneficiario del servicio tiene la obligación de informar al prestador del servicio extranjero que no debe efectuar retención de IVA. Luego, el beneficiario será el exclusivo responsable de dar cumplimiento a la obligación tributaria, para ello, deberá emitir una factura de compra por la operación, declarando y pagando el impuesto respectivo, el cual, podrá dar derecho a crédito fiscal.

Si el beneficiario del servicio es una persona natural o jurídica, no contribuyente de IVA, el impuesto afectará al proveedor extranjero (el contribuyente extranjero será sujeto del impuesto), quien deberá incorporarse al sistema simplificado (párrafo 7 bis), debiendo registrarse en la página web del SII, para declarar y pagar el impuesto en forma mensual o trimestral.

Párrafo 7° bis Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile Artículo 35 A.-

Los contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes.

Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

Este proceso consiste en que las entidades que voluntariamente se inscriban, declararán y pagarán vía electrónica este impuesto, en forma mensual o trimestral a elección del contribuyente y, hasta el día 20 del mes siguiente, pudiendo además efectuar el pago del impuesto en moneda extranjera.

Desde el pasado primero de junio de 2020, ya se encuentra disponible en la página del Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl) la plataforma que permite registrarse a los proveedores sin domicilio ni residencia en Chile, mediante la que se les otorgará un número de identificación tributaria “Tax ID Number”, además de una clave para cumplir con la nueva Ley 21.210, debiendo seleccionar la moneda y periodicidad con que efectuarán el pago.

Como se puede evidenciar, la Ley 21.210 ha introducido mediante la letra n) del artículo 8° del DL 825, un supuesto gravado, cuyas especificaciones están prescritas en la circular N°42 de 11 de junio de 2020. Anteriormente, los servicios digitales se afectaban mediante impuesto adicional, no obstante, desde el mes de junio de 2020, se deberá realizar el análisis según sea el caso, si se encontrará el servicio gravado con IVA o bien, con impuesto adicional. Así mismo, se deberá dilucidar quién será el pagador del impuesto, además de cómo y cuándo se pagará, según el mandato imperativo dispuesto por la Ley 21.210, en la figura 4 se aprecia los sujetos que deben pagar el IVA y las opciones de registros para los proveedores de servicios digitales no domiciliados en Chile.

Figura 4

Quiénes se encuentran obligados a pagar el IVA en Chile

The image shows two side-by-side panels from the Chilean tax authority website. The left panel, titled '¿Quiénes deben pagar el IVA a los Servicios Digitales?', lists four categories of providers: intermediaries of services, digital content providers, software and infrastructure providers, and advertising agencies. The right panel, titled 'Registro e Inscripción', provides instructions on how to register, including a 'Formulario de registro' button and a 'Modificar mis datos' link.

Nota. Extraído de la Página web del Servicio de Rentas Internas de Chile.

2.3. Se encuentran gravados en la actualidad los servicios digitales en el Perú

El artículo 9° inciso i) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe lo siguiente:

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

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

Así mismo, el artículo 1 inciso c) del TUO de la ley del IGV prescribe lo siguiente:

El impuesto general a las ventas grava las siguientes operaciones:

La prestación o utilización de servicios en el Perú.

Sin embargo, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, excediéndose en sus competencias, estableció una suerte de inafectación a los servicios digitales usados o consumidos por un consumidor final, al establecer en su artículo 4°-A lo siguiente:

El servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18° de la Ley de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. Se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del Artículo 37° de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.
2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del Artículo 3° con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Por lo tanto, en el Perú en virtud a lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, lo servicios digitales prestados por no domiciliado a un consumidor final, no genera renta de fuente peruana; por lo tanto, no se encuentran afectos al impuesto a la renta. Así mismo, no se encontrarían gravados con el IGV, a pesar que la Ley del IGV establece como supuesto gravado la utilización de servicios en el Perú.

Razones por las que, a juicio del investigador, el reglamento se estaría excediendo en sus competencias, al establecer tácitamente una suerte de inafectación del impuesto a la renta y el IGV a los servicios digitales prestados por un no domiciliado y consumidos por una persona natural, que no genera renta de tercera categoría.

El artículo 74° de la norma suprema prescribe que sólo por Ley o Decreto Legislativo (en el caso de la delegación de facultades – Art. 104° de la constitución) se puede establecer una exoneración de tributos. El tributo, es el género y los impuestos, las tasas y las contribuciones son las especies del tributo (Norma II del Título Preliminar del Código Tributario). Por lo tanto, ese mandato imperativo de la norma constitucional, se extiende a los impuestos y un reglamento no tiene la capacidad legal de establecer una inafectación a un servicio que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta y el IGV, por mandato de una norma de rango de ley.

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, prescribe en su inciso b) que sólo por ley se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios. En ese sentido, se ratifica el razonamiento del investigador, en el extremo que no le corresponde al reglamento establecer tácitamente un supuesto de inafectación no establecido en la ley.

En ese sentido, la inafectación o exoneración de un impuesto es un supuesto reservado por mandato constitucional para que sea establecido por mandato legal. Sobre el principio de reserva del Ley, el supremo intérprete de la Constitución se ha pronunciado en relación con el principio de reserva de ley en el siguiente sentido:

Sobre el particular, como lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español – posición que compartimos–: “El principio (de reserva de ley en materia tributaria) no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sin que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a

un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” (STC, 2003, fj. 15).

En ese sentido, de acuerdo con la jurisprudencia del supremo intérprete de la constitución, resulta constitucionalmente válido que ciertos aspectos del tributo sean regulados vía remisión legal a las normas reglamentarias. Sin embargo, en el caso de los servicios digitales, no se observa en el artículo 9 inciso i) de la Ley del Impuesto a la Renta una remisión al reglamento, para que esta norma infra legal, desarrolle cuando un servicio digital se “utiliza económica, usa o consumo en el país”. Situación, que se manifiesta como una clara vulneración al principio de reserva de ley. Máxime, que el reglamento a través de la disposición reglamentaria contenida en el artículo 4-A establece una inafectación táctica a los servicios digitales utilizados por personas naturales que no generan renta de tercera categoría en el Perú.

Sobre el particular, Aguacil Mari (1999) sostiene lo siguiente:

Para que la actividad normativa pueda considerarse emitida conforme a la Constitución, se impondría la necesidad de que dicha ley indicara expresamente tales “medios técnicos”, ya que la elección de uno u otro podría conllevar una distinta configuración del tributo, constituyendo una posición peligrosa al otorgar a la Administración mayor poder que el que se le reconoce abiertamente (pp. 41-42).

En ese orden de ideas, si bien suele justificarse las remisiones legales por razones técnicas y de conveniencia, debido a que las eventuales modificaciones a estos elementos del tributo requieren superar dilatados trámites parlamentarios. Sin embargo, no resulta constitucionalmente válido que el reglamento se arrogue una facultad destinada por el constituyente al legislador originario. Máxime, que, en el presente caso, la ley no le ha remitido al reglamento la facultad de determinar cuándo un servicio digital se debe considera utilizado económicamente, usado o consumido en el Perú y producto de esa disposición infra legal, se establezca una inafectación a los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales, perdiéndose una recaudación estimada de entre 100 y 200 millones de dólares de acuerdo con el estudio realizado por el CIAT (2021).

El numeral 9.1 del artículo 9° del TUO de la ley del IGV prescribe que son sujetos del impuesto o en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las

normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicomitidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución;
- b) Presten en el país servicios afectos;
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- f) Importen bienes afectos. Tratándose de bienes intangibles se considerará que importa el bien el adquirente del mismo.

De la interpretación literal del citado artículo se puede colegir que las empresas no domiciliadas y que prestan servicios digitales en el Perú, no son sujetos del impuesto; por lo tanto, la primera modificación legislativa del IGV debe orientarse a la introducción en el artículo 9° de la Ley del IGV el siguiente párrafo: “Son sujetos del impuesto los sujetos no domiciliados que prestan servicios digitales en el Perú y son utilizados por sujetos que tienen la condición de consumidores finales”.

Teniendo la condición de contribuyente, los sujetos que utilizan en el Perú servicios prestados por no domiciliados, siempre y cuando sea un perceptor de rentas de tercera categoría. Por lo tanto, si el servicio es utilizado por un consumidor final, este último no tendrá la condición de contribuyente del impuesto.

El numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del IGV prescribe que, tratándose de personas naturales y personas jurídicas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando realicen de manera habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, incluida la utilización de servicios en el país.

El numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV prescribe en su tercer párrafo que, tratándose de servicios siempre se consideran habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, y el inciso d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 130-2005-EF ha precisado que la referencia que dicho numeral hace al término “servicios”, comprende tanto a la prestación como a la utilización de servicios.

Por lo tanto, del análisis de las normas glosadas se puede colegir que los servicios digitales prestados por no domiciliados en el Perú, se encuentran gravados con el IGV, teniendo la calidad de contribuyente la persona natural o jurídica perceptora de rentas de tercera categoría que utiliza dicho servicio en el Perú. En caso la persona natural o jurídica que utiliza los servicios digitales, no sea perceptora de rentas de tercera categoría, se debe evaluar la habitualidad del sujeto que utiliza en el Perú los servicios digitales prestados por un no domiciliado. Sin embargo, los servicios digitales prestados por un no domiciliado a los consumidores finales domiciliados en el Perú, a pesar de encontrarse gravado y estar dentro del ámbito de aplicación del impuesto, la ley no ha previsto quien será el sujeto del impuesto respecto de ese hecho imponible; por lo tanto, resulta un imperativo categórico establecer como sujetos del impuesto a los prestadores de servicios digitales que tienen la condición de no domiciliados y a los consumidores finales a través del mecanismo de retención del impuesto al momento del pago con la tarjeta de crédito o débito, según sea el caso.

3. Conclusiones

- 3.1. En la actualidad se evidencia que el desarrollo del internet y su participación en la economía han generado nuevas formas de comercialización de bienes y prestación de servicios utilizando las redes informáticas; es decir, se ha proliferado la prestación de servicios digitales por parte de las empresas transnacionales a los consumidores finales en el Perú, y los mismos no se encontrarían afectos al pago del IGV a pesar de encontrarse dentro del ámbito de aplicación del citado impuesto, pero la falta de modificaciones legislativas necesarias y adecuadas a la recomendación de la OCDE, genera una situación de inafectación para los no domiciliados y la pérdida de recaudación de impuestos indirectos.
- 3.2. En base a los retos de la economía digital y la proliferación de las operaciones transfronterizas resulta un imperativo categórico que el Perú modifique su legislación del IGV para gravar los servicios y bienes intangibles ofrecidos por las plataformas digitales a los consumidores finales. Este proceso resulta de vital importancia para la obtención de ingresos fiscales necesarios para atender las ilimitadas demandas sociales y generar justicia tributaria desde una óptica impositiva. Sin embargo, dada la actual crisis política en el Perú, existen un riesgo de no realizarse las modificaciones legislativas necesarias, en el sentido que el legislador originario por mandato constitucional es el congreso; y el Poder

Ejecutivo, necesita facultades legislativas para legislar en materia tributaria, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 104° de la norma suprema.

- 3.3. De no realizarse las modificaciones legislativas a la Ley del IGV, el Perú tendría una pérdida tributaria de aproximadamente 0.06% del PBI; es decir aproximadamente 113 millones de dólares en el 2021, no solo por la expansión de este sector; sino porque, las empresas de sectores tradicionales buscarán migrar hacia el sector digital y operar desde el exterior, generándose un daño irreparable al empleo, al crecimiento económico y el desarrollo de la economía digital local.
- 3.4. Del análisis de la legislación comparada y las recomendaciones de los organismos internacionales puede inferirse que la mejor opción para gravar con el IGV los servicios digitales, es optar por el sistema de inscripción obligatoria en IGV para proveedores no domiciliados, combinado con la retención del impuesto en los medios de pago en las transacciones con proveedores que incumplen la obligación de inscribirse, teniendo como aliados estratégicos a las empresas del sistema financiero, quienes en estricto cumplimiento del principio de solidaridad, deben contribuir con la Administración Tributaria en la recaudación de los ingresos fiscales.
- 3.5. Resulta un imperativo categórico que la SUNAT realice una identificación detallada de las empresas que potencialmente deberían inscribirse (listado de empresas como en el caso de Argentina), listado que debe ser actualizado en cada ejercicio fiscal. El mencionado listado será necesario para solicitar la inscripción voluntaria a los proveedores y, en caso dichas empresas no cumplan con dicha obligación formal, informar a las empresas del sector financiero a qué empresas se deberá efectuar la retención.
- 3.6. En el Perú la definición de lo que se debe entender por servicios digitales se encuentra regulado en el inciso b) del artículo 4-A del reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que exista una remisión de la ley al reglamento para conceptualizar los servicios digitales y definir cuando un servicio es utilizado económicamente, usado o consumido en el Perú, situación que vulnera el principio constitucional tributario de reserva de Ley. Así mismo, el citado dispositivo legal excediéndose en sus competencias establece una suerte de inafectación táctica a los servicios digitales ofrecidos por no domiciliados, y consumidos por personas naturales que no generan renta de tercera categoría.

- 3.7. La recaudación potencial en términos del PBI sería 0,06% del PBI anualmente y una vez que el impuesto esté plenamente en aplicación, el Perú podría obtener una recaudación de hasta los USD 113 millones y la misma se irá incrementando progresivamente como se advierte sobre la base de la evidencia empírica, en los países de Argentina, Colombia y Chile.
- 3.8. El hecho de no gravar los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales, permite que las EMN no tributen el impuesto y se genera una competencia desigual con los proveedores digitales locales. En ese sentido, dicha inafectación tributaria por mandato de una norma infra legal, genera un impacto negativo en los ingresos de las empresas locales, situación que afectará los niveles futuros de recaudación, efecto que se intensificará si las empresas locales buscan la forma de desplazarse hacia el sector digital y operar desde el exterior, circunstancias que aumentaría aún más la pérdida de recaudación. Por lo tanto, los efectos negativos de no gravar estas actividades son significativos y serán crecientes en el tiempo.
- 3.9. El Perú, debe en un primer momento gravar con el IGV los servicios ofrecidos por las plataformas digitales a los consumidores finales, para lo cual debe motivar a través de la inscripción simplificada de los no domiciliados en un registro para efectos del pago de las obligaciones sustanciales derivadas del IGV. Posteriormente, generar las condiciones legislativas para que dichas empresas tributen respecto del Impuesto a la Renta, por los servicios digitales utilizados por consumidores finales en el Perú. En ese sentido, el mecanismo de inscripción, declaración y pago debe ser totalmente sencillo, y se debe privilegiar el cumplimiento de la obligación sustancial respecto de la obligación formal.
- 3.10. En el Perú los servicios digitales prestados por las EMN se encuentran gravados con el IGV y los sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes son las personas naturales y jurídicas receptoras de rentas de tercera categoría que utilizan dichos servicios en el Perú. Sin embargo, los servicios digitales prestados por no domiciliados y utilizados por un consumidor final; a pesar de encontrarse gravados con el impuesto, la ley no ha establecido en dicho supuesto, quien tiene la condición de sujeto del impuesto en calidad de contribuyente. Por lo tanto, una modificación legislativa del IGV debe orientarse a establecer en dicho supuesto de hecho, la condición de contribuyente del sujeto no domiciliado que presta el servicio o en su defecto, del consumidor final. En este último caso, el sistema financiero se

encargará de realizar la retención del impuesto, al momento del pago del servicio por parte del consumidor final, con su tarjeta de crédito o débito.

- 3.11. En el Perú los servicios digitales prestados por las EMN se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, pero por una disposición infra legal (art.4-A del Reglamento de la LIR), cuando los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados son utilizados por un consumidor, se encuentran inafectos del impuesto a la Renta.

4. Recomendaciones

- 4.1. La Administración Tributaria deberá crear un listado de empresas no domiciliadas que en la actualidad prestan servicios digitales en el Perú, por categoría de servicio y que no pagan el IGV por los servicios prestados a consumidores finales, con el propósito de generar seguridad jurídica en relación a las potenciales empresas no domiciliadas que deberán inscribirse de manera simplificada para efectos del pago del IGV.
- 4.2. La Administración Tributaria deberá crear el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
- 4.3. Establecer por medio de un mandato legal en la Ley del IGV, la obligación de los sujetos no domiciliados identificados en el listado diseñado por la Administración Tributaria, de inscribirse de manera simplificada en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
- 4.4. La Administración Tributaria a través del uso de la Inteligencia Artificial deberá liquidar mensualmente la obligación tributaria sustancial del sujeto no domiciliado inscrito en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
- 4.5. La Recaudación deberá centrarse únicamente en el cumplimiento de la obligación sustancial, estableciéndose un periodo de 3 años de inaplicación de sanciones para los sujetos no domiciliado, buscando de esta manera que las obligaciones formales no sean un obstáculo para el proceso de imposición en relación del IGV a los servicios digitales prestados por no domiciliados a los consumidores finales.
- 4.6. Finalmente, de no prosperar el proceso de inscripción en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV, las entidades del sistema financiero tienen que ser los aliados estratégicos de la Administración Tributaria, quienes, en cumplimiento de su rol constitucional de solidaridad, deben

contribuir con la SUNAT en el proceso de recaudación de tributos indirectos respecto de los servicios digitales prestados por no domiciliados.

- 4.7. Es ese sentido, la tributación indirecta de los servicios digitales debe propiciar la inscripción y como última medida el empleo de las entidades del sistema financiero como agentes de retención del IGV, la tasa de retención será de 18% y se deben establecer mecanismos de devolución sencillos y rápidos, para poder devolver el impuesto en los supuestos de exceso de retención o pagos indebidos.
- 4.8. Una vez realizado el registro de los contribuyentes no domiciliados, se deben realizar reuniones de coordinación para que progresivamente sean sujetos del impuesto respecto del impuesto a la renta derivado de los servicios digitales prestados a los consumidores finales en el Perú, con el propósito de generar la tan ansiada justicia tributaria y evitar que las empresas locales intenten convertirse en empresas digitales y constituirse en el exterior, por el incentivo fiscal que en la actualidad tienen las empresas no domiciliadas en el Perú, en relación con los servicios digitales.
- 4.9. Se propone modificar lo regulado en la Ley del IGV y su Reglamento en relación al sujeto del impuesto en la utilización de servicios digitales, extendiéndose tal condición al sujeto no domiciliado, con el propósito de propiciar la inscripción de dichos sujetos en el Registro Único Simplificado de no domiciliados para efectos del pago del IGV.
- 4.10. Se recomienda que en el apéndice de la Ley del IGV se establezcan como supuestos de exoneración servicios digitales indispensables para las labores académicas, los mismos que deben ser identificados con la participación de la academia.
- 4.11. El Poder Ejecutivo debe derogar el Artículo 4-A del Reglamento de la LIR y la definición de lo que se debe entender por Servicio Digital y cuando un servicio digital es utilizado económicamente, usado y consumido en el Perú. Porque, en virtud del principio constitucional de reserva de ley, dicho supuesto gravado debe ser regulado en la ley o en su defecto, debe existir una remisión de la ley al reglamento (Reserva de Ley relativa).

5. Referencias

- Cardeña Sucasaca, F. L. (2020). 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 de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/16045>

Del Águila Obra, A. R., Meléndez, A. P., Tarrés, C. S., & Vergés, J. M. V. (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín económico de ICE, (2705). <https://core.ac.uk/download/pdf/13270022.pdf>

Jiménez, J. P., Podestá, A. (2021). Tributación Indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina. Centro Interamericano de Administración tributaria- CIAT. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5754>

Mendoza Pacheco, L. (2017). Publicidad digital y redes sociales dirigidas a jóvenes de la ciudad de Sucre. Revista Investigación y Negocios, 10(15), 186-198.

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.

Rivas Rodríguez, B. B. (2018). Tributación de los servicios digitales. [Tesis de grado, Universidad de Concepción Chile]. Google Académico. <http://152.74.17.92/bitstream/11594/3295/4/Rivas%20Rodr%C3%ADguez%2C%20B%C3%A1rbara.pdf>

Salinas Pizarro, B. (2020). La tributación de los nuevos modelos de negocio de la economía digital. Una cuestión pendiente de resolver para el sistema legal peruano. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Alicia. <https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/15607>