

Reforma tributaria en el Impuesto General a las Ventas (IGV) respecto de los servicios digitales en el Perú

Violeta Isabel Moncada Arribasplata*

Resumen. - Este trabajo resume la problemática tributaria en la economía digital que genera pérdidas en la recaudación. Se explora las propuestas planteadas a nivel internacional y se estudia la reciente reforma tributaria que permitirá al Perú recaudar a través de mecanismos de percepción y retención del IGV por parte de los sujetos no domiciliados quienes deberán inscribirse en el RUC, declarar y pagar directamente a la SUNAT.

Palabras clave. - Economía Digital, Impuestos, IVA, Servicios Digitales, Importación, Bienes Digitales.

Abstract. - This work summarizes the tax problems in the digital economy that generates losses in tax collection. It explores the international proposals and studies the recent tax reform that will allow Peru to collect through VAT withholding or collection agents' mechanisms by non-domiciled who shall register in the Single Taxpayers' Registry (RUC), declare and directly pay SUNAT.

Key words. - Digital Economy, Taxation, VAT, Digital Services, Import, Digital Goods.

* La autora es abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Es miembro honorario del Grupo de Estudios Fiscales de la UNMSM. Ha sido asociada senior en el estudio Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría y actualmente es abogada Senior del área de Tributario en el estudio DS Casahierro Abogados.

I. Introducción y antecedentes

El tratamiento tributario de los servicios digitales es un tema complejo que los fiscos no han podido resolver debidos a diversos factores como la globalización, el avance en la tecnología y la digitalización de la economía.

En efecto, las políticas fiscales están pensadas en una economía tradicional enfocada en la presencia física, es decir, en quien produce la renta. En cambio, en la economía digital se rompe este esquema porque el foco se centra en el consumidor, independientemente de donde se desarrolle la actividad –tenga o no presencia física–.

Ante esta realidad los factores tradicionales de conexión de domicilio y fuente que conocemos quedan cortos porque están basados en la presencia física, entonces la economía digital representa un desafío para los estados porque los modelos de negocio de servicios digitales, tal como los software, plataformas de comercio electrónico, servicios de streaming, publicidad digital, entre otros, generalmente operan sin una presencia física significativa en los países donde los usuarios consumen sus servicios, lo cual viene dificultando la recaudación para los fiscos tanto en impuestos directos como indirectos.

A lo indicado se suma el auge en la economía digital que ha generado la pandemia a causa del virus COVID-19 que ha obligado a muchas empresas, negocios y personas a tener plataformas digitales e ingresar de algún u otro modo al mundo del comercio electrónico, lo que ha generado un cambio acelerado en el uso de los servicios y productos digitales. Por ejemplo, se ha presentado un enorme crecimiento en la demanda de productos digitales y servicios en línea¹. En América Latina y el Caribe la pandemia de COVID 19 ha sido un factor clave en el comercio electrónico, siendo una de las regiones que más rápido ha crecido a nivel mundial².

Frente a ese contexto, los países han intentado llegar a un consenso global sobre la tributación digital planteando varias iniciativas internacionales. El más claro ejemplo son los organismos como la Organización de Naciones Unidas (ONU) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) quienes comenzaron a trabajar en soluciones para mejorar la tributación de los servicios digitales en el contexto de la economía globalizada, pero enfocada ya no sólo es desde el lado de quien genera la renta, como tradicionalmente se hacía, sino también desde el lado de quien consume bienes y servicios.

En el 2013, la OCDE lanzó el proyecto conocido como Plan BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”) compuesto de 15 acciones para hacer frente a la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. En la Acción 1 trató sobre la problemática de la jurisdicción fiscal para la tributación digital debido a la obsolescencia del criterio de la presencia

¹ OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris.

² OECD/GBM/CIAT/BID (2021), *Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe*, OECD, Paris, <https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe>.

física producto de la producción de nuevas tecnologías y la localización de beneficios. En 2015, lanzó el Plan de Acción sobre la Base Común Consolidada de Impuesto de Sociedades (BEPS), en el cual se abordó varias cuestiones sobre la digitalización de la economía, como el principio de "nexus digital" y la tributación de los ingresos generados por actividades en línea y sin presencia física. Sin embargo, no se logró un consenso debido probablemente a la actitud reacia de países exportadores como por ejemplo Estados Unidos, donde domicilian la mayoría de las empresas tecnológicas³. Este país se inclina por hacer prevalecer el criterio de residencia y presencia física como nexo de tributación.

En el 2018 la OCDE en el marco inclusivo de las BEPS, presentó dos propuestas, conocida como Pilar I y Pilar II. El primero propone reglas para el gravamen en la fuente de los beneficios; mientras que el Pilar II propone una tributación mínima de tales empresas. En octubre de 2021⁴ se materializaría el acuerdo de la OCDE con una propuesta global aceptada por 137 países los cuales han elegido la propuesta de la presencia económica significativa, aunque con matices, pero a la fecha no se ha implementado la propuesta.

Respecto al Impuesto a la Renta y ante la falta de una correlación entre el sistema tributario a nivel global –que descansa en el concepto de establecimiento permanente y la presencia física– y el fenómeno de la digitalización –que se caracteriza en la ausencia física– se han formulado diversas propuestas de solución, entre ellas tenemos: (i) La propuesta sobre un nuevo sistema de “Nexus” o Nexo de Conexión caracterizado por atribuir potestad tributaria al Estado donde se genere el valor económico de la actividad. Este es el caso de la acción 1 de BEPS, el Pilar I de la OCDE y la Directiva de la UE⁴⁷; (ii) establecer un nexo de la jurisdicción se determine según "el acceso al mercado" en vez del nexo del lugar de creación de valor; (iii) la propuesta de la ONU establecida en el artículo 12B del MCONU que se caracteriza por la retención en la fuente; y, (iv) la creación unilateral de impuestos digitales por los Estados de la fuente⁵.

Hasta la fecha se puede decir que no existe un consenso global, ni se ha implementado una propuesta en concreto que pueda aplicar a todos los países, pero la OCDE tiene como objetivo ofrecer una respuesta mundial enfocada a que las empresas tributen de manera justa en los países donde operen o donde se encuentran los clientes en función al “principio de creación de valor”, independiente de su presencia física. Con esta propuesta se busca sujetar a la tributación en el Estado de la fuente de los beneficios obtenidos por las empresas digitales en dicho territorio, pero, además, se pretende dar una respuesta fiscal al problema de imposición de los activos intangibles y su valorización⁶.

La referida propuesta de la OCDE se sustenta en los muy comentados dos pilares (Pilar I y Pilar II) que se resumen a continuación:

³ PÉREZ, Christian. (2023), *El impuesto sobre determinados servicios digitales. La respuesta a la cuarta revolución industrial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 1ª ed, p. 16.

⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two- Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021.

⁵ PÉREZ, Christian, (2023), *El impuesto sobre determinados servicios digitales. La respuesta a la cuarta revolución industrial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 1ª ed, pp. 49-50.

⁶ *Ibid.*, p. 50.

i. Pilar I sobre la asignación de derechos de tributación

Son dos las prioridades de este pilar: (1) la redistribución de la potestad tributaria de las grandes empresas en el entorno digital hacia los países donde se generan los beneficios; y, (2) la ordenación del nexo⁷. En esta línea en marzo de 2019 en el denominado "Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy" la OCDE trajo a colación tres propuestas alternativas de reglas de localización y asignación de beneficios en base a: (i) la participación de los usuarios, (ii) los intangibles de comercialización; o, (ii) la presencia económica significativa donde las mismas obtenían su beneficio"⁸. En octubre de 2021 137 jurisdicciones de la OCDE han elegido la propuesta de la presencia económica significativa, aunque con ciertos matices.

En resumen y para efectos prácticos, el Pilar I propone una base imponible global (utilidad global) y se desglosa en dos partes (la cantidad A y la cantidad B) que se distribuyen en tres países, evitando con ello que se genere una doble o múltiple imposición (tributación justa)⁹. La cantidad A se asigna al país de residencia (jurisdicción de mercado) resolviendo así las reglas de atribución de beneficios concretamente de las calificadas como "ganancias residuales"¹⁰. En la propuesta se incluye la utilización de métodos de exención o crédito para eliminar la doble imposición que se pueda generar en esta cantidad.

La cantidad B se asigna tanto al país dónde se desarrolla el marketing y al país en el que se efectúa la distribución (país de mercado), determinando así la aplicación del principio de plena competencia para las actividades de distribución y marketing. La idea es que el genera más valor tendrá un derecho a una mayor base. Esta cantidad B se calcula en función a reglas contables financieras a las que se aplicará determinados ajustes.

ii. Pilar II sobre el establecimiento de un impuesto mínimo global

En diciembre de 2021, la OCDE publicó las reglas de este Pilar II estableciendo un impuesto mínimo del 15%. Este pilar busca garantizar que las grandes empresas tributen un impuesto mínimo global a fin de evitar que trasladen sus beneficios a países con bajas o nulas tasas impositivas. En este planteamiento se otorga a los países un derecho de "imponer un impuesto complementario" sobre los beneficios generados en una jurisdicción en la que el tipo impositivo aplicable es inferior a un mínimo.

Este impuesto mínimo global aplicaría a las grandes empresas –con ingresos de 750 millones de euros o más– que operan a nivel internacional independientemente de dónde tengan su sede o las jurisdicciones en las que operen. Esta propuesta busca, entre otros, que el estado de residencia pueda gravar cualquier ingreso de las vinculadas o sucursales que tributen por debajo de una tasa efectiva mínima, garantizar la

⁷ Ibid., p. 52.

⁸ OCDE (2019) Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy, Public Consultation Document 16 February - 6 March.

⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two- Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October.

¹⁰ El acuerdo recoge métodos de crédito para eliminar la doble imposición que se pudiese generar en la cantidad A.

transparencia y la igualdad de condiciones, y minimizar los costos administrativos y de cumplimiento¹¹.

A pesar de los esfuerzos y planteamientos para solucionar el problema de gravar las rentas en la economía digital hasta la fecha no se ha llegado a un consenso ni se han implementado las propuestas, por lo que varios países han venido planteando **la creación de un impuesto en la Unión Europea a las grandes tecnologías digitales como Google, Apple, Facebook y Amazon (impuesto denominado "Impuesto GAFA")**. La propuesta consistió en un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales, por ejemplo, se estaba revisando determinar el impuesto en función al ancho de la banda de los servicios digitales. Este proyecto tampoco se concretó por la oposición de algunos otros países miembros. Las medidas unilaterales adoptadas por ciertos países tampoco han funcionado. Por ejemplo, Francia se vio obligada a declarar inconstitucional el impuesto creado debido a la represión de Estados Unidos (país donde se centra la mayoría de las grandes empresas digitales) con la amenaza de creación de aranceles¹².

En cuanto a la imposición indirecta como es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), se sigue dos alternativas, una es utilizando sistemas de retención sobre los medios de pago en operaciones realizadas a través de operaciones bancarias; y, la otra es otorgando potestad tributaria a las jurisdicciones donde participan las empresas aun cuando no tengan presencia física –propuesta de la OCDE en el Plan de Acción BEPS¹³–. Esta propuesta se materializa a través de un mecanismo simplificado de inscripción del proveedor no domiciliado¹⁴.

En el IVA el problema es principalmente recaudatorio, pues existe consenso sobre la aplicación del principio de destino, pues se basa en la neutralidad en la cadena de valor, tal como lo reconoce la OCDE, al señalar que, para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo¹⁵.

Entonces, para el IVA en los servicios digitales se han propuesto reglas para implementar el principio de destino no sólo para los suministros de empresa a consumidor (B2C)¹⁶, que involucran el consumo final, sino también para los suministros de empresa a empresa (B2B)¹⁷, aunque dichos suministros no involucren el consumo

¹¹ OECD (2020) Op. Cit, p. 12.

¹² GÓNZALEZ, Darío. (30 de abril de 2020). Impuesto sobre Servicios Digitales "Digital Services Tax". Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>

¹³ JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit, p. 6.

¹⁴ En el trabajo de Jiménez y Podesta se detalla como ciertos países latinoamericanos han optado por cobrar el IVA sobre los servicios digitales por medio de sistemas de retención en los medios de pagos. Esto supone un incremento del PBI que va desde un 0.02% al 0.4% en promedio y se estima que incremente con el avance de los años y la tecnología (JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit, p. 7).

¹⁵ Directriz 3.1 sobre "determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles" en OCDE (2014), Directrices Internacionales sobre IVA/IBS.

¹⁶ *Business to Business to Consumer - B2C: Modelos de comercio electrónico de empresa a consumidor*. En este caso una empresa vende bienes o servicios en línea a consumidores finales, complementándose en algunos casos con las tiendas físicas tradicionales.

¹⁷ *Business to Business - B2B: Modelos de comercio electrónico entre empresas*. En este caso, una empresa vende productos o servicios a otra empresa.

final. En efecto, para el caso de las operaciones B2B, la OCDE propone que sea la jurisdicción en la que se encuentra el cliente (consumidor) la que tiene el derecho de gravar con IVA los bienes o servicios digitales a efecto de asegurar la neutralidad.¹⁸ Para estas operaciones se propone un cambio de sujeto y de esa manera en lugar de la empresa no residente, se traslada la obligación del pago a la empresa residente que actúa como compradora del servicio o intangible.

Esta propuesta no soluciona el problema en las operaciones B2C, pues en este caso estamos frente a servicios o bienes digitales proveídos por empresas no domiciliadas a consumidores finales (personas naturales), por lo que el cambio de sujeto generará un alto nivel de incumplimiento, debido a que las personas naturales serían las que declaren y paguen el IVA a las administraciones tributarias, lo cual en la práctica es altamente inviable¹⁹. Por ejemplo, no es viable pensar que en los servicios de plataformas digitales como es el servicio de Netflix que es prestado por una empresa no domiciliada a consumidores finales, sean estos últimos, es decir, las personas naturales que utilizan los servicios las que se inscriban ante las administraciones tributarias, declaren y paguen todos los meses el IVA. Si ello fuera así la complejidad no sólo sería para las personas naturales que deben cumplir con sus obligaciones, sino también para los fiscos quienes en lugar de auditar a una empresa tendrían que perseguir a millones de usuarios, lo cual incluso pueden resultar más onerosa su persecución en lugar de su recaudación o fiscalización.

Para este caso, la OCDE (2015) recomendó que sean los proveedores no residentes los encargados de declarar y pagar el IVA de estas operaciones. A estos efectos será necesario que estos proveedores no domiciliados se inscriban en un registro que implemente el fisco en las jurisdicciones donde residen los consumidores²⁰. En esa línea se recomienda que las administraciones tributarias implementen mecanismos simplificados de registro, suficientemente claros y accesibles para los referidos proveedores. También se indica que en este procedimiento se puede proponer que determinados intermediarios (como instituciones financieras) sean los que recauden y paguen los impuestos²¹.

Específicamente, en el Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe se indicó que existe una importante necesidad de emprender iniciativas para asegurar una recaudación eficiente y eficaz de IVA en el comercio electrónico, no sólo para generar los ingresos para los fiscos después de la crisis del Covid 19, sino también para evitar distorsiones competitivas entre proveedores en línea y comercios físicos tradicionales. Así indica que los gobiernos de todo el mundo han reconocido que los desafíos de la economía digital en materia de IVA requieren una respuesta coordinada

¹⁸ JIMÉNEZ, Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit. P. 26.

¹⁹ ARIAS, G., ZAMBRANO, R., (2021). "La imposición indirecta de transacciones digitales. La porción que nos falta recaudar en tiempos de crisis". En *Revista de Derecho Fiscal* 18, 2021. p. 14:

"No es fácil imaginar que cada uno de los usuarios de un servicio de transmisión de música o videos en un país realice una declaración mensual del IVA que debería pagar por ese servicio, junto con el pago. La opción de que la empresa se registre localmente en un país, cumpliendo los requisitos estándares establecidos para un contribuyente local, se enfrenta directamente con la premisa de este tipo de operaciones."

²⁰ JIMÉNEZ, Pablo. y PODESTÁ, Andrea., Op. Cit, p. 29.

²¹ CEPAL (2019), "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe", 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

a nivel mundial, que permita a la vez maximizar los niveles de cumplimiento y minimizar sus costos, apoyar la cooperación internacional efectiva en la administración y aplicación de impuestos y minimizar los riesgos de distorsión del comercio²².

En resumen, tenemos que en el IVA existe un amplio consenso sobre los estándares principios fundamentales propuestos por la OCE. En línea con ello, muchos países de la región vienen ajustando sus normativas fiscales para adaptarse a los nuevos modelos de negocio digitales. La tendencia es a la aplicación del IVA a los servicios digitales, además de la creación de regulaciones específicas para plataformas digitales bajo los estándares y soluciones de la OCDE²³.

El Perú no es ajeno a esta realidad, es así como el 4 de agosto de 2024 se publicó en el Diario El Peruano el Decreto Legislativo 1623 que modifica la Ley de Impuesto General a las Ventas (IGV) que permitirá el cobro de este impuesto por la utilización de servicios digitales e importación de bienes intangibles a través de internet.

En la Exposición de Motivos del referido Decreto Legislativo se indica que de acuerdo con la estimación de la recaudación potencial del IVA por los servicios digitales en América Latina 2018 - 2020 y tomando en cuenta el PBI del 2023 se estima recaudar USD 133.8 millones con esta medida.

II. Recomendaciones de la OCDE para la aplicación del IVA al comercio digital

En el diseño del IVA, los servicios digitales también pueden generar problemas de doble imposición o no imposición, debido a que puede presentarse el caso que algunos países graven con el IGV según la imposición en el país de destino, mientras que otros en el país de origen²⁴. En ese sentido, la OCDE ha publicado las Guías para gravar el comercio internacional de servicios e intangibles en la jurisdicción de consumo con el fin de evitar estas situaciones derivados de la falta de armonización de reglas en el mundo, pues no todos los países aplican el principio de imposición en el destino²⁵.

²² OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, <https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe>.

²³ OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, <https://publications.iadb.org/es/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe>.

²⁴ VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker "La doble imposición ocurre cuando los intangibles y los servicios se gravan en origen y en destino, mientras que la no imposición, cuando no se gravan en origen ni en destino", p. 118.

²⁵ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. (2023), "Fundamentos del Impuesto General a las Ventas". En *Colección lo Esencial del Derecho No. 65*, Fondo Editorial PUCP, primera edición. P. 118.

Las Guías de la OCDE materializan el consenso de los países en la aplicación del principio de imposición en la jurisdicción de consumo, en destino, proponiendo criterio de localización de las transacciones de los servicios e intangibles, en las transacciones B2B, en función del lugar de ejecución de la prestación o de la residencia usual del usuario; en caso de que se trate de empresas con presencia en múltiples jurisdicciones en función del uso del servicio o intangible bajo el criterio del uso directo, o del lugar de ejecución del servicio o intangible o el criterio de la refacturación (OCDE, 2017, párrafo 3.25, p. 45). En las transacciones B2C, en función de la residencia del consumidor, determinado según distintos criterios, tales como: dirección, cuenta bancaria, tarjeta de crédito, número de teléfono, dirección IP del aparato (OCDE, 2017, párrafo 3.127, p. 70).

Este organismo ha presentado un marco integral de política tributaria aceptado internacionalmente para abordar los desafíos de la economía digital en materia de IVA. Para ello se han propuesto estándares y los principios fundamentales que están recogidos en las Directrices Internacionales sobre IVA y en el Informe Final de 2015 sobre la Acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” del Proyecto OCDE/G20 sobre las BEPS, los cuales se han ido complementando con técnica legislativas y mecanismos de recaudación. Estos estándares y soluciones se han implementados en más de 70 jurisdicciones de todo el mundo, incluyendo países como Chile, Colombia, México, Argentina, entre otros, teniendo resultados positivos²⁶.

En virtud a ello, la OCDE ha proporcionado una guía completa y detallada para el diseño legislativo, la implementación y operación de una estrategia integral de IVA dirigida al comercio digital, la cual se fundamenta en los estándares y políticas aceptadas internacionalmente complementada con la experiencia y mejores prácticas de las jurisdicciones que ya han implementado con éxito estos estándares.

En el Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe se han resumido las siguientes principales recomendaciones del marco de política tributaria para la aplicación del IVA al comercio digital que presentó la OCDE (Sección 3)²⁷:

- a. Introducir normas en el IVA que establezcan el lugar de imposición de los suministros de servicios e intangibles a consumidores finales en función a la jurisdicción en que éstos últimos tengan su **residencia habitual**. Ello alcanza tanto a la prestación de servicios digitales como las ventas de productos digitales, efectuados a consumidores finales (principalmente personas naturales) en la jurisdicción donde estos últimos se encuentran ubicados con independencia de si el proveedor está o no situado o domiciliados en dicha jurisdicción.
- b. Identificar criterios e indicios claros para determinar y acreditar la residencia habitual de un consumidor. Al respecto, se sugiere considerar referencias a datos que normalmente ya están a disposición de los proveedores en el desarrollo normal de sus actividades (tales como los datos de la tarjeta bancaria y/u otros datos de pago, la dirección de facturación y la dirección IP).
- c. Requerir que los proveedores no residentes de servicios e intangibles se registren y paguen IVA sobre estos suministros en la jurisdicción tributaria.
- d. Potenciar y facilitar el cumplimiento por parte de dichos proveedores no domiciliados mediante la introducción de un régimen de registro y recaudación que limite las obligaciones a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del IVA, utilizando procesos electrónicos.

²⁶ *Ídem*.

²⁷ OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/consumption-taxes/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe-aspectos-destacados-y-principales-recomendaciones.pdf>

- e. Requerir que los operadores de plataformas digitales recauden y paguen IVA sobre las ventas realizadas por proveedores no domiciliados a través de sus plataformas. En el marco de una economía colaborativa esta propuesta puede complementarse con la obligación de reportar determinada información para una mayor visibilidad de la actividad de la economía informal.
- f. Por cuestiones de eficiencia en la recaudación se propone ampliar el régimen a los bienes de bajo valor de importación, exigiendo a los proveedores no residentes y/o a las plataformas digitales que recauden IVA respecto de estos bienes cuando se vendan a consumidores finales, y que paguen dicho IVA a la autoridad tributaria de la jurisdicción donde la importación tenga lugar. Así se libera a las autoridades aduaneras de la tarea de recaudar el impuesto y se evita posibilidades de fraude por subvaloración de las importaciones.
- g. Considerar la imposición de una obligación de retención para los intermediarios financieros a través de los cuales se concretan los pagos a proveedores no residentes que no cumplan con la normativa en materia de IVA. Esto como mecanismo de salvaguarda y desincentivo al incumplimiento, especialmente relevante para las jurisdicciones de América Latina y el Caribe quienes recurren más a este mecanismo.
- h. Realizar esfuerzos para alcanzar consistencia a nivel internacional en el diseño y administración de las medidas señaladas precedentemente para aplicar y recaudar IVA al comercio electrónico internacional. Ello con el fin de facilitar el cumplimiento para las empresas y plataformas digitales extranjeras con obligaciones en múltiples jurisdicciones.

En la Sección 4 del Kit de Herramientas se detallan orientaciones para la implementación operativa y administrativa del marco de política tributaria recomendado para la aplicación de IVA al comercio digital. Entre estas se encuentran las siguientes:

- a. Aplicar una reforma gradual, centrándose primero en la recaudación del IVA sobre servicios e intangibles suministrados por proveedores en línea no residentes (incluidos los servicios y productos digitales) y ampliando posteriormente estas obligaciones al IVA en las importaciones de bienes de bajo valor (lo cual es más complejo).
- b. Adoptar un enfoque basado en gestión de proyectos para el desarrollo de la infraestructura operativa e informática necesaria para la aplicación de dicha reforma.
- c. Poner en marcha un portal en línea para que los proveedores no residentes completen sus principales obligaciones de cumplimiento del IVA, en particular el registro, la presentación de declaraciones y el pago del IVA devengado.
- d. Limitar el funcionamiento de este régimen a la recaudación del IVA lo que implica que el proveedor no domiciliado no deba recuperar el IVA (régimen de “sólo pago”).

- e. Considerar la utilización del software de código abierto desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para la implementación, en línea con las guías de la OCDE, de un régimen de cumplimiento simplificado para proveedores no residentes.
- f. Consultar con la comunidad empresarial internacional, desde el inicio y a lo largo de todo el proceso de reforma.
- g. Proporcionar un plazo adecuado para la implementación de la reforma, tanto a la administración tributaria como a los proveedores en línea no residentes. Se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, un plazo de 12 a 18 meses se considera generalmente apropiado para una reforma del IVA dirigida a las importaciones de bienes de bajo valor. Se precisa que una estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede acortar considerablemente estos plazos, debido a la experiencia en las jurisdicciones que han adoptado un enfoque similar.

Finalmente, en la Sección 5 del Kit de Herramientas ofrece un análisis de los principales componentes de una estrategia integral de gestión de riesgos para apoyar la recaudación eficaz de IVA al comercio digital. Inclusive se ofrece una línea de tiempo indicativa para una reforma de IVA. Entre las recomendaciones se encuentra la posibilidad de maximizar los niveles de cumplimiento proporcionando instrucciones claras a los proveedores no residentes sobre sus obligaciones en materia de IVA, comunicándolas en el idioma local, inglés y en los idiomas de los principales socios comerciales de la jurisdicción. Seguir los estándares facilitará el cumplimiento por parte de los proveedores no domiciliados, debido que suelen tener obligaciones en múltiples jurisdicciones.

También se recomienda proporcionar orientación clara sobre el ámbito de aplicación del régimen de IVA para proveedores no domiciliados, por ejemplo, sobre tipos de servicios e intangibles comprendidos; bienes de bajo valor de importación; cuestiones específicas de las operaciones de empresa a empresa y/o de empresa a consumidor, determinación del tipo de cliente, indicios y criterios para determinar y acreditar la ubicación de los clientes; y las tasas y exenciones aplicables.

De igual modo, se sugiere obtener datos de terceras fuentes para identificar a la población de contribuyentes y detectar el incumplimiento a la obligación de registro y elaborar una estrategia de gestión al respecto. Por ejemplo, recabar datos provenientes de bancos e intermediarios financieros, de actores en el comercio de bienes (incluidos los operadores postales y los mensajeros exprés), así como los datos procedentes del uso de “soluciones de detección electrónica” y de herramientas de “web scrapping” (recolección y extracción de datos de la web).

Finalmente, se sugiere aumentar la capacidad de las autoridades tributarias para hacer cumplir las disposiciones de IVA por parte de proveedores no domiciliados a través de los mecanismos disponibles de cooperación administrativa internacional como es el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal que

permite el intercambio de información y la asistencia en el cobro de deudas fiscales extranjeras.

III. La regulación de los servicios digitales en el Perú

En lo que respecta al Impuesto a la Renta, el Perú tiene implementado este impuesto sobre los servicios digitales, incluso antes de que surja toda esta discusión y los planteamientos que vienen efectuando organismos como la OCDE. Ello incluso ha sido objeto de referencia en algunos estudios sobre la tributación de la economía digital²⁸.

El 23 de diciembre de 2003, en el Perú se publicó el Decreto Legislativo 945 a través del cual se introdujo como nuevo supuesto de renta gravada en la ley a los “servicios digitales”, el cual es está vigente desde el año 2004. Esta norma se publicó en el marco de la necesidad de introducir en nuestra legislación un nuevo nexo de conexión o vinculación basado en la utilización económica a fin de adaptarse a los cambios tecnológicos y alcanzar así a los servicios digitales. Así se introdujo el literal i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de establecer un nuevo nexo de vinculación a través del criterio del uso del mercado, pues establece que en general y cualquiera se 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 a las obtenidas por “servicios digitales” cuando estas se utilicen económicamente, use o consume en el país. Sin embargo, este criterio de uso de mercado en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) solo abarca a operaciones *Business to Business* (B2B), es decir, sólo se gravan las operaciones en los cuales el usuario es receptor de rentas de tercera categoría. No se encuentran gravadas las operaciones *Business to Customer* (B2C) ni de bienes digitales²⁹.

Entonces, de acuerdo con esta norma, los servicios prestados a través de las plataformas digitales calificarán bajo la definición de servicios digitales gravados con el Impuesto a la Renta siempre que sea usado o consumido por generadores de renta de tercera categoría³⁰. En consecuencia, tenemos que las rentas que se deriven de los servicios prestados a usuarios personas naturales residentes en el Perú no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. Consecuentemente, en la actualidad tenemos que los servicios y bienes digitales, proveídos por proveedores no domiciliados a personas naturales, tales como por ejemplo servicios prestados por Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV y otros contenidos digitales a favor de las personas naturales no se encuentran gravados en el Perú. El resultado de ello es que estas empresas digitales no domiciliadas no tributan por el Impuesto a la Renta por las rentas que se generan en el país debido al consumo de estos servicios o bienes digitales, por lo que tenemos una pérdida de recaudación al respecto.

A diferencia del Impuesto a la Renta, en la Ley del Impuesto General a las Ventas hasta hace poco no contábamos con una definición de servicios digitales, pero este concepto

²⁸ ASOREY, Rubén. (2021), *Tributación de la Economía Digitalizada*, Thompson Reuters Aranzadi, Primera Edición. p. 118.

²⁹ MUÑOZ, Silvia. (2008), “Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana” En Instituto Peruano de Derecho Tributario, setiembre de 2008, p. 170.

³⁰ Similar opinión ha seguido la SUNAT en el Informe 110-2019- SUNAT/7T0000.

encajaba en la definición de “utilización de servicios en el país prestados por un no domiciliado”; sin embargo, somos de la opinión que sólo estaba gravada si es que el usuario era una persona que ejercía actividad comercial o era habitual en la prestación de servicios similares a los de carácter comercial³¹.

Es importante resaltar que en ley no era claro si todos los servicios digitales se encuentran contemplados como supuestos gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Para la SUNAT y para algunos especialistas en la materia consideraban que la Ley sí alcanzaría a todos los servicios digitales (incluyendo consumidores finales). Para este sector el problema no era impositivo, sino técnico, de cómo se recauda el impuesto en los casos de servicios digitales en favor de usuarios finales que no tienen presencia física ni Establecimiento Permanente en el país.

Como hemos explicado en otras oportunidades somos de la opinión que antes del Decreto Legislativo 1623, la Ley del IGV en nuestra legislación no alcanzaba a los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados en favor de usuarios finales (principalmente, personas naturales), toda vez la Ley exige que el prestador del servicio sea un generador de rentas de tercera categoría o que sea habitual **en la prestación de servicios similares a los de carácter comercial**.

Si bien en nuestra legislación el IGV grava los servicios digitales sea bajo la figura de la prestación o utilización de servicios en el país; sin embargo, lo condiciona a que **desarrollen actividad empresarial o realicen de manera habitual** las demás operaciones gravadas con el IGV, tal como lo explicamos.

El artículo 1 de la Ley del IGV dispone que son operaciones gravadas con dicho impuesto, entre otras, la prestación o utilización de servicios en el país. El artículo 3 de la misma ley señala que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en el Perú para efectos del Impuesto a la Renta sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. En este mismo artículo se precisa que se entiende que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

En el numeral 1 del artículo 9 de la Ley del IGV se señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otros, las personas naturales y jurídicas que **desarrollen actividad empresarial** y realicen cualquiera de las operaciones gravadas con el IGV (incluyendo la utilización de servicios en el país). El numeral 2 del referido artículo señala que las personas naturales y las personas jurídicas que no desarrollen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando **importen bienes afectos o realicen de manera habitual** las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto. Señala la norma que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las

³¹ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker., Op Cit, p. 119.

operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Además, considera habitualidad a la reventa.

Como puede apreciarse en la importación de bienes se grava tanto a las empresas como a las personas naturales. En las demás operaciones gravadas (incluyendo la utilización de servicios en el país) se requiere o que el sujeto (consumidor) ejerza actividad comercial (numeral 1 del artículo 9) o sea habitual (numeral 2 del artículo 9).

Respecto a la habitualidad el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV señala que, tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial³². Al respecto, la SUNAT en los Informes 099-2019-SUNAT/7T0000 y 02-2019-SUNAT/7T0000 ha dado a entender que lo relevante para considerar la habitualidad en los servicios es verificar si el servicio prestado es similar al de carácter comercial, por lo que para este ente no importaría la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones –a que se refiere el primer párrafo del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV³³– sino que al parecer el simple hecho de que los servicios puedan ser prestados por cualquier persona o entidad con carácter comercial implicará que se considere habitual y por tanto sujeto al IGV.

En el Informe 099-2019-SUNAT/7T0000 la SUNAT ha señalado que:

[...]el criterio para determinar la habitualidad de un servicio se encuentra establecido en función de su naturaleza y no en base a su frecuencia y/o periodicidad, por lo que el servicio calificará como habitual de forma independiente a si se trata de uno o varios contratos o de si estos tienen duración determinada o indeterminada, siempre que se verifique que se trata de un servicio similar al de carácter comercial.

Como se aprecia en este informe parte de la premisa de que lo relevante es que el servicio sea similar a uno de carácter comercial y concluye que el servicio está gravado con el IGV al ser prestado a un sujeto domiciliado en el país receptor de rentas de tercera categoría.

Aunque no parecía clara la posición de la Administración Tributaria. Sin embargo, en varias entrevistas y declaraciones de sus funcionarios en diarios nacionales han señalado que los servicios de plataformas estarán gravados con el IGV y que el problema era de recaudación³⁴. Esta posición ha sido confirmada recientemente por la SUNAT y en los comentarios en su página Web señala que estas operaciones ya se encontraban gravadas

³² El inciso d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo 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.

³³ Artículo 4.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo III, Título I del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones:

1. Habitualidad

Para calificar la habitualidad a que se refiere el Artículo 9 del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

³⁴ Pág. 7 de la Exposición de motivos del Proyecto de Ley 6181/2020-CR.

con el IGV y que el problema era la falta de un mecanismo de recaudación efectivo³⁵. Con lo cual la interpretación realizada por SUNAT lleva a la conclusión que antes de la reciente modificatoria (con el Decreto Legislativo 1623) los servicios digitales B2C prestados por no domiciliados a persona naturales sin negocio calificarán como comerciales gravados con el IGV, siendo el contribuyente del impuesto dichas personas naturales, pero ante la falta de mecanismos de recaudación no ha podido ser efectiva esta obligación.

No compartimos esta posición, debido a que consideramos que antes de la reciente publicación del Decreto Legislativo 1623 los servicios digitales prestados a personas naturales no encajaban en el ámbito de aplicación de la ley, pues la norma no disponía que las personas naturales domiciliadas que usan o utilizan los servicios digitales como consumidores finales (B2C) deban pagar el IGV, por lo que en vía interpretación reglamentaria no puede concluirse que el consumidor final se convierte en sujeto del IGV. Además, los servicios B2C serán gravados con el IGV siempre que se trate las personas naturales habituales respecto de actividades similares a las empresariales.

Respecto, a esto último el profesor Walker Villanueva en su libro *Fundamentos del Impuesto General a las Ventas*³⁶ ha señalado que la habitualidad en los servicios similares a los de carácter comercial no puede conducir a gravar los servicios prestados a favor de consumidores finales, porque la ley solo grava a los consumidores finales en la importación de bienes corporales y bienes intangibles, pero no en la utilización de servicios que requiere que el usuario sea habitual. Recalca que el objetivo es que el ejercicio habitual lo sea respecto de actividades similares a las empresariales, sin interesar el sujeto que las realice. Precisa que cuando el Reglamento señala los servicios similares a los de carácter comercial, tiene que prevalecer la interpretación según la finalidad y razón. La habitualidad no convierte al consumidor final en sujeto del impuesto, porque por esa vía se distorsiona la finalidad de la habitualidad, se vulnera la ley que solo designa como contribuyente al consumidor final en la importación de bienes corporales e intangibles, mas no en la utilización de servicios.

Entonces, consideramos que antes de la publicación del Decreto Legislativo 1623 los servicios digitales B2B sí estarían gravados con el IGV -en estos servicios el proveedor es una empresa no domiciliada y el usuario es una persona natural o jurídica que realiza actividad empresarial, por lo que en estos casos el contribuyente del IGV es la empresa usuaria domiciliada del servicio en el país quien debe declarar y pagar el impuesto respectivo-. Los servicios digitales B2C, no estarían gravados por falta de sujeto del impuesto -los servicios digitales son proveídos por una empresa no domiciliada, pero los clientes (usuarios) son personas naturales sin negocio (consumidores finales)-. En este último caso sólo estaban gravadas las operaciones si es que las personas naturales eran habituales en las operaciones comprendidas dentro del campo del IGV (habituales para la actividad comercial).

³⁵ <https://orientacion.sunat.gob.pe/igv-servicios-digitales>

³⁶ VILLANUEVA GUTIERREZ, Walker. (2023), "Fundamentos del Impuesto General a las Ventas". En *Colección lo Esencial del Derecho No. 65*, Fondo Editorial PUCP, primera edición. p. 120.

Consideramos que esta debe ser la interpretación antes de la introducción del Decreto Legislativo 1623, tal es así que inclusive en esta norma se ha incluido en la Ley del IGV cambios no sólo para solucionar la recaudación en este impuesto cuando se trata de servicios digitales o bienes digitales prestados por no domiciliados en favor de personas naturales, sino también se ha regulado aspectos fundamentales del impuesto, entre ellos precisando los sujetos del impuesto, las operaciones gravadas y los criterios de conexión, lo cual confirma que no sólo era un problema recaudatorio sino también de ámbito de aplicación de ley.

Como antecedente en el Perú tenemos que el Congreso ya venía desde hace pocos años presentando proyectos de ley a través de los cuales se intentaba dar solución al problema de imposición y recaudación del IGV en los servicios digitales B2C.

En octubre del año 2020 el Grupo Parlamentario “Somos Perú” presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 6181/2020-CR³⁷, denominado “Proyecto de Ley que facilita la recaudación del Impuesto General a las Ventas generado por los servicios brindados a través de plataformas digitales”. Este proyecto recogió la iniciativa de la SUNAT y el Ministerio de Economía que plantean la recaudación del IGV en operaciones de comercio electrónico de tipo B2C en donde la operación se da directamente entre la empresa y el consumidor final, gravándola con un impuesto directo al consumo. Para ello, se proponían 2 modificaciones a la Ley del IGV (momento de nacimiento de la obligación tributaria y sujetos del impuesto) y una en el Código Tributario (agentes de retención y percepción).

Este proyecto no prosperó, por lo que en un segundo intento el 19 de noviembre de 2021 el Grupo Parlamentario “Acción Popular” también presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 812/2021-CR exactamente en los mismos términos del Proyecto de Ley 6181/2020-CR. El 8 de julio de 2022 el Grupo Parlamentario “Acción Popular” presentó en el Congreso el Proyecto de Ley 2546/2021-CR, denominado “Ley que promueve la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV) en servicios ofrecidos mediante plataformas digitales”. Este proyecto también planteaba la recaudación del IGV en operaciones de comercio electrónico de tipo B2C. Otros proyectos como el presentado por la congresista Digna Calle del Grupo Parlamentario “Podemos Perú”, el Proyecto de Ley 5599/2023-CR, denominado “Proyecto de ley que crea el impuesto de estadía corta y un mejor servicio”, se planteó un impuesto municipal que alcanzaría las plataformas virtuales o aplicaciones móviles que funcionan como nexo para el alquiler de una habitación o vivienda por estadías cortas con una tasa del cuatro por ciento (4%) sobre la base del costo del alquiler.

Ninguna de estas propuestas prosperó, pero en el Marco Macroeconómico Multianual 2024 - 2027 se estableció incorporar mecanismos que garanticen una adecuada y eficaz tributación del IGV en la economía digital, teniendo en consideración las recomendaciones de la OCDE. En ese sentido, mediante la Ley 32089, se delegó en el Poder Ejecutivo facultades para regular, entre otros, la tributación de los modelos de negocios basados en la economía digital, modificando la Ley del IGV a fin de establecer

³⁷ Con fecha 17 de agosto de 2021 fue enviado al por Acuerdo del Consejo Directivo 19-2021-2022/CONSEJO-CR.

un mecanismo de recaudación en el marco de la economía digital y adaptar la regulación del impuesto, así como demás normativa tributaria, lo cual incluyó las reglas de responsabilidad del IGV, habitualidad y el lugar de imposición en el país, conforme con el principio de destino, siguiendo las recomendaciones establecidas por la OCDE.

Es así como el 04 de agosto de 2024 se publicó en el Diario el Peruano el Decreto Legislativo 1623, que modificó la Ley del IGV a fin de establecer un mecanismo de cobro del IGV en la utilización en el país de servicios digitales y la importación de bienes intangibles a través de internet –conocida como “Tasa Netflix”–. Asimismo, con fecha 24 de agosto de 2024 publicó el Decreto Supremo 157-2024-EF con el objeto de reglamentar algunos aspectos necesarios para la mejor aplicación de dicho mecanismo de recaudación, aunque todos esperábamos más de dicho reglamento.

Estas normas también buscan equiparar las condiciones en las que compiten proveedores de servicios digitales residentes (nacionales) frente a los no residentes (extranjeros), debido a que las empresas domiciliadas, además de venir pagando impuestos, invierten generando empleo y favorecen la economía del país, mientras que en los bienes y servicios digitales provistos por no domiciliados a consumidores finales (B2C) no se recauda este impuesto por la dificultad en su recaudación.

IV. Nueva regulación en el IGV respecto de los servicios digitales en el Perú

Como se ha explicado, consideramos que hasta antes de la publicación del Decreto Legislativo 1623, las operaciones digitales B2C no se encontraban afectas al IGV, es decir, las personas naturales que no realizan actividad empresarial que utilizan servicios digitales no están obligados a pagar el IGV cuando utilizan servicios digitales prestados por no domiciliados.

En el Informe final 2015 de la OCDE se han mencionados dos opciones principales para afrontar las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital: (1) Exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país, pero esta alternativa implica un alto nivel de evasión, pues es muy probable que el consumidor no declare y pague el IGV; y, (2) Establecer un mecanismo que obliga al proveedor no residente a registrar, cobrar y pagar el IVA. Como hemos visto en las recomendaciones de la OCDE en este mecanismo se propone que sea implementado estableciendo que determinados intermediarios (como instituciones financieras) sean los que recauden y paguen los impuestos.³⁸

La experiencia en varios países de la región como Colombia, Chile, Uruguay y Ecuador que ya han modificado sus normativas a fin de establecer los mecanismos para gravar y recaudar el IVA nos dice que la tendencia es optar por el registro de los proveedores no domiciliados y como mecanismo secundario a falta del cumplimiento de aquellos, la retención o percepción del impuesto por parte de las entidades financieras que actúan como intermediarias en el pago de estos servicios.³⁹ El Perú ha seguido esta tendencia y

³⁸ OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris

³⁹ OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. Tabla 4A.2. Descripción general de los regímenes del IVA en LAC, pp. 172-174.

así se explica en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1623, lo cual es recogido en el artículo 1 que señala que la ley tiene por objeto establecer, entre otros:

- a. Que las personas naturales que no realizan actividad empresarial y que utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, no requieren ser habituales en la realización de tales operaciones para ser considerados contribuyentes del Impuesto General a las Ventas.
 - b. El mecanismo de recaudación del Impuesto General a las Ventas que corresponde pagar a las personas naturales que no realizan actividad empresarial, cuando utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados o importen bienes intangibles a través de Internet.
 - c. El criterio y los supuestos para determinar cuándo los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados o los bienes intangibles importados a través de Internet, se emplean o consumen en el país por personas naturales que no realizan actividad empresarial.
- i. Contribuyentes del IGV en los servicios y bienes digitales proveídos por sujetos no domiciliados: Habitualidad y empleo o consumo en el territorio nacional**

Conforme lo hemos explicado, en el artículo 9 de la Ley del IGV se encuentran establecidos los sujetos que tienen la calidad de contribuyentes del impuesto (personas naturales y jurídicas que desarrollen actividad empresarial). El numeral 9.2 del referido artículo señala que las personas naturales y las personas jurídicas que no desarrollen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando **importen bienes afectos o realicen de manera habitual** las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

En ese sentido, a en los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 1623 se modificó el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 y el numeral i) del párrafo 9.2 del artículo 9 de la Ley IGV a fin de establecer que las personas naturales que no realicen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando utilicen en el país servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados, sin requerir la habitualidad en la realización de dichas operaciones. Según lo señalado en la Exposición de Motivos debido al mecanismo de retención o percepción recogido resulta necesario que los agentes de retención o percepción tengan certeza respecto de las operaciones por las que deben retener o percibir el IGV, no siendo adecuado que aquellos deban evaluar en cada caso si existe habitualidad o no, en su lugar se ha establecido como nexos determinantes **la residencia habitual** con su propia definición para estos efectos.

En ese sentido, con la nueva normativa los servicios digitales a favor de personas naturales que no realizan actividad empresarial prestados por sujetos no domiciliados como, por ejemplo, Netflix, Airbb, Disney+, Spotify, Amazon Prime, YouTube Premium, YouTube TV, Uber, entre otros, serán gravados como utilización de servicios en el país

y para tal efecto se considera que los servicios se consumen o emplean en el territorio nacional si el usuario del servicio tiene su residencia habitual en el país.

De manera similar, se ha modificado el inciso g) del artículo 3 de la Ley del IGV a fin de gravar con el IGV la importación de bienes intangibles a través de Internet en la que el adquirente es una persona natural que no realiza actividad empresarial. Al respecto se considera que los bienes están destinados a su empleo o consumo en el país si dicho adquirente tiene su residencia habitual en el país.

En el cambio normativo se aprecia el establecimiento de un nuevo criterio (residencia habitual) para considerar que se emplean o consumen en el país, los bienes intangibles importados a través de Internet o los servicios digitales. En la Exposición de Motivos se señalado que se ha optado por este criterio a fin de que los proveedores no domiciliados puedan efectuar la retención o percepción del IGV, minimizando la litigiosidad respecto del lugar del empleo o consumo de los bienes o servicios.

Tanto para los servicios digitales como para la importación de intangibles a través del Internet la residencia habitual del usuario se entiende ubicada en el país cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- h. La dirección de protocolo de internet (IP) u otro medio de geolocalización asignado al dispositivo electrónico a través del cual se brindan los servicios digitales o se descarga el bien intangible corresponda al Perú.
- i. El código país de la tarjeta del módulo de identidad del suscriptor (SIM), física o electrónica, u otra tecnología que la reemplace del equipo terminal móvil a través del cual se brindan los servicios digitales o se descarga el bien intangible corresponda al Perú.
- j. El pago de los servicios digitales o de la importación de los bienes intangibles se realice empleando tarjetas de crédito o de débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico o cualquier otro producto provisto por entidades del sistema financiero peruano.
- k. El domicilio que la persona natural registre ante el proveedor de servicios digitales o ante el sujeto a quien adquiere el bien intangible, como datos de usuario o dirección para la emisión de comprobantes de pago, se encuentre ubicado en el Perú.

Como se aprecia se ha recogido las recomendaciones de la OCDE de considerar referencias a datos que normalmente ya están a disposición de los proveedores en el desarrollo normal de sus actividades, tales como los datos de la tarjeta bancaria y/u otros datos de pago, la dirección de facturación y la dirección IP. También se ha recogido las sugerencias de tener en cuenta el riesgo de considerar a una sola referencia de datos, como, por ejemplo, de considerar sólo a la dirección IP del dispositivo electrónico, por

lo que siguiendo la experiencia en países como Argentina, Chile, Costa Rica y México se han establecido criterios similares para establecer la residencia habitual⁴⁰.

ii. Definición de servicios digitales y bienes importados a través del IGV.

En el artículo 3 del Decreto Legislativo 1623 también se incorporó los incisos h) e i) del artículo 3 de la Ley del IGV a fin de establecer una definición de servicios digitales y bienes intangibles a través de Internet.

Este artículo señala que se entiende por servicios digitales a los servicios que se ponen a disposición del usuario a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Como se aprecia el legislador ha copiado la definición de servicios digitales establecidos de la Ley del Impuesto a la Renta desde el 2004 y que además es recogida de una Directiva Europea del 2001 para el IVA en ese momento.

Entonces, no se cuestiona que se haya regulado los servicios digitales, pues urgía su recaudación, lo que se cuestiona es si esta definición recogida ahora en la ley alcance a todos los servicios digitales que deben gravarse con el IGV, pues la definición copiada de servicios digitales recoge una situación de una época y han pasado más de 20 años en donde la economía digital ha revolucionado a gran escala, por lo que la definición recogida ahora en la ley puede resultar restringida.

Se aprecia que a diferencia del Impuesto a la Renta el legislador ha eliminado el requisito de mínima intervención humana a efecto de garantizar la afectación con el IGV en servicios donde sea relevante la intervención humana, pero que involucre a la economía digital, tal sería el caso, por ejemplo, de los servicios de conferencia remota.

En el artículo 3 del Decreto Legislativo 1623 también se enumeran una lista de servicios que podrían calificar como servicios digitales, siempre que cumplan con las características señaladas en la definición de servicio digital:

- a. El acceso y/o transmisión en línea de imágenes, series, películas, documentales, cortometrajes, videos, música y cualquier otro contenido digital, a través de la tecnología *streaming* u otra tecnología.
- b. El almacenamiento de información.
- c. El acceso a redes sociales y/o la provisión de contenido o funciones adicionales en estas.
- d. El servicio brindado por revistas o periódicos en línea.
- e. Los servicios de conferencia remota.

⁴⁰ OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. pp. 72-74.

f. La intermediación en la oferta y la demanda de bienes o servicios.

Por otro lado, se define como bienes intangibles a través de Internet a los bienes intangibles adquiridos para ser descargados de manera definitiva por el adquirente a través de 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 adquieran y descarguen de manera definitiva bienes intangibles.

iii. Mecanismos de recaudación del IGV

La OCDE ha propuesto mecanismos para afrontar el problema en la recaudación del IVA o IGV (como es conocido en nuestra legislación) en las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital, destacando entre ellas la opción de exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país o la opción de obligar al proveedor no domiciliado a registrarse, cobrar y pagar el IVA en la jurisdicción donde se ubique el consumidor, estableciendo alternativas en caso de que este incumpla con la obligación.

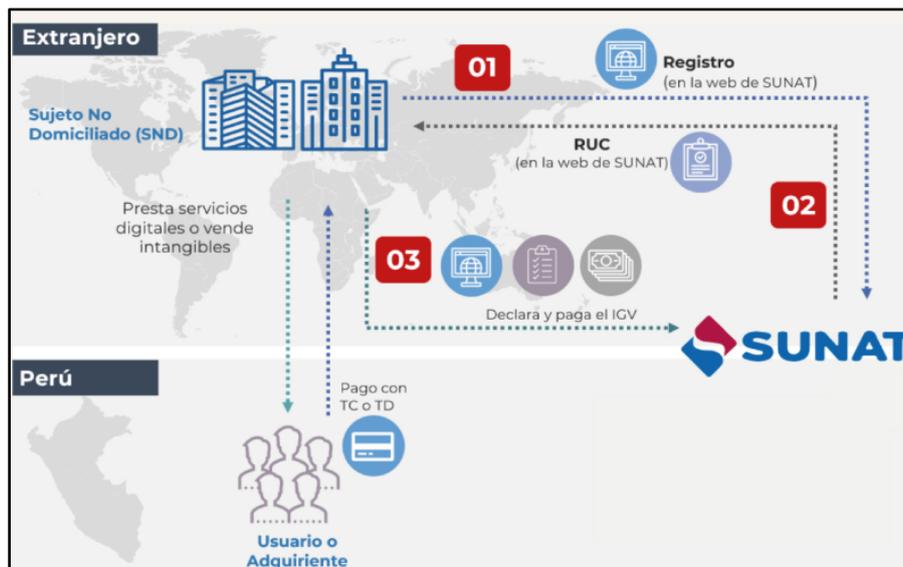
En el Decreto Legislativo 1623 se ha incorporado el Capítulo XII del Título I de la Ley del IV en el cual se aprecia que el legislador ha optado por la segunda opción dado que la primera, sobre todo en países como el Perú, no solucionará el problema de la recaudación por el alto riesgo de incumplimiento que representa obligar a las personas naturales a declarar y pagar el impuesto, además de los altos costos de fiscalización que esto implicaría para la Administración Tributaria en el marco de su labor de control del cumplimiento.

Entonces, para el caso peruano se ha optado por un mecanismo de retención o percepción del IGV, según el cual el sujeto no domiciliado es el obligado a declarar y pagar el IGV desde el exterior, pero no en calidad de contribuyente, sino como responsable (como agentes de retención o percepción). Para garantizar la recaudación, se ha previsto que, ante el incumplimiento del proveedor no domiciliado, sea el intermediario en el pago quien en calidad de agente de retención o percepción declare y pague el impuesto.

iv. Retención o percepción por el proveedor no domiciliado

El Decreto Legislativo 1623 incorporó el artículo 49-A de la Ley del IGV estableciendo como mecanismo de recaudación a la designación como agentes de retención o percepción del IGV a los sujetos no domiciliados proveedores de servicios digitales y bienes intangibles a través de Internet, quienes tendrán la obligación de inscribirse en el RUC, declarar y pagar directamente a la SUNAT el impuesto de acuerdo con la siguiente gráfica que la SUNAT ha puesto a disposición en su página web⁴¹:

⁴¹ sunat.gob.pe/mensajes/mensajes-SUNAT.html.



Se ha dispuesto que el sujeto no domiciliado que presta el servicio digital o a quien se le adquiere el bien debe retener y percibir el IGV a partir del primer día calendario del mes siguiente a aquel en que inicia operaciones en el país. Si el proveedor no domiciliado ya viene operando debe proceder con las respectivas retenciones o percepciones a partir del 1 de diciembre de 2024⁴².

En los cuadros siguientes se detalla cómo se efectúa la retención o percepción:

Sin la intermediación en la oferta y la demanda en la operación subyacente	
Contribuyente: Usuario o adquirente el bien intangible o que presta el servicio digital	Agente de percepción: El sujeto no domiciliado de quien se adquiere el bien intangible o que presta el servicio digital
<ul style="list-style-type: none"> • Debe percibir el 18% del valor total de venta o la retribución. • La percepción se efectúa en el momento del cobro 	
<p>Ejemplo: El proveedor no domiciliado (Netflix) presta el servicio digital a la persona natural en el Perú (consumidor o usuario) y este a través de un banco peruano le paga a Netflix USD 10 por dichos servicios. Entonces, con la vigencia de la norma Netflix al momento del cobro debe recibir USD 11.80 de los cuales USD 10 se quedan con Netflix por sus servicios y USD 1.80 (que ha percibido) lo debe declarar y pagar desde el exterior a la SUNAT.</p>	

Con intermediación en la oferta y la demanda en la operación subyacente	
<p>Contribuyente: Usuario o adquirente en la operación subyacente, por la utilización en el país del servicio de intermediación.</p>	<p>Contribuyente: Prestador o vendedor en la operación subyacente, por la utilización en el país del servicio de intermediación.</p> <p>Agente de retención: Sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación</p>

⁴² Inicialmente este plazo fue a partir del 01 de octubre, pero el 13 de setiembre de 2024 se publicó el Decreto Legislativo 1644, el cual extendió el plazo hasta el 1 de diciembre de 2024.

<p>Agente de percepción: Sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Debe percibir el 18% sobre el valor total de la retribución del servicio de intermediación • La percepción se efectúa en el momento del cobro 	<ul style="list-style-type: none"> • Retiene el 18% sobre el total de la retribución por el servicio de intermediación • La retención se efectúa en el momento en que el sujeto no domiciliado transfiere a la cuenta corriente o cuenta de ahorros del prestador o vendedor de la operación subyacente, el monto pagado por el usuario o adquirente de dicha operación.
<p>Ejemplo: El sujeto no domiciliado (Airbb) presta el servicio digital de intermediación tanto al usuario de la operación subyacente (arrendatario) como al proveedor de dicha operación (arrendador) y a ambos le cobra una comisión sobre el valor del arrendamiento (que para el ejemplo es de USD 100). Suponiendo que al usuario le cobra un 10% y al proveedor un 3%, por lo que el primero a través del banco local le pagar USD 110 (USD 10 por los servicios de intermediación y USD 100 por el arrendamiento). A su vez al arrendador de los USD 100 que le debe transferir le descuenta el 3% de los servicios de intermediación (USD 3) y le transfiere USD 97.</p> <p>Entonces, con la vigencia de la norma Airbb al momento del cobro debe percibir el IGV del usuario (arrendatario) por el monto de los servicios de intermediación (18%* USD 10 = USD 1.8), debiendo recibir del usuario un total de USD 111.8. De este monto USD 10 corresponden al servicio de intermediación de Airbb, USD 1.80 al IGV que ha percibido del usuario, y USD 3 le descuenta al proveedor del servicio de intermediación, debiendo transferirle a este último USD 97; sin embargo, de este monto Airbb también debe retener el IGV de la comisión que le cobra a este proveedor (18%* USD 3 = US 0.54), transfiriéndole solo USD 96.46. En consecuencia, Airbb debe declarar y pagar el IGV percibido y retenido (USD 1.8 + USD 0.54) desde el exterior a la SUNAT. Si Airbb sólo cobrara una sola comisión sea al usuario o al proveedor de la operación subyacente (arrendamiento), entonces efectuará la percepción o retención, según corresponda.</p>	

Para efectuar la retención o percepción, los sujetos no domiciliados deben verificar que los servicios digitales o los bienes intangibles importados a través de Internet se **destinen, empleen o consuman en el país**. Además, deben verificar que la persona natural no realice actividad empresarial, para lo cual deben verificar que se haya registrado en su plataforma eligiendo la opción que corresponda a personas naturales y usando su nombre, apellidos y número de documento de identidad o usando esos últimos datos cuando la plataforma cuente con una sola opción de registro que no distinga entre personas naturales y empresas. Si no contemplan estas opciones se entenderá que la persona natural no realiza actividad empresarial.

Operación Subyacente: En el Reglamento de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Supremo 157-2024-EF se ha señalado que se entiende por operación subyacente a aquella

que buscan celebrar, entre sí, el vendedor de un bien o prestador de un servicio y el interesado en adquirir ese bien o servicio; y cuya realización facilita el sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación en la oferta y la demanda. La operación subyacente puede encontrarse gravada, no gravada o exonerada del IGV conforme a las normas de la materia. En el ejemplo de los servicios de intermediación de Airbb, el subyacente es el arrendamiento del inmueble, el cual no está gravado con el IGV en el Perú debido a que el proveedor es una persona natural sin negocio.

v. Obligaciones de los sujetos no domiciliados

Los sujetos no domiciliados que prestan el servicio digital o a quienes se le adquiere el bien tienen las siguientes obligaciones:

- a. Actúan como agente de retención o percepción del Impuesto.
- b. Debe inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC)⁴³.
- c. No están obligados a fijar domicilio en el país y la inscripción no constituirá un establecimiento permanente.
- d. El representante que designen para efecto de su inscripción en el RUC tampoco necesita contar con domicilio en el país.
- e. No está obligado a llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por la normativa peruana, así como tampoco tiene la obligación de emitir comprobantes de pago por dichas operaciones.

vi. Declaración y pago del IGV retenido o percibido

Los sujetos no domiciliados que prestan el servicio digital o a quienes se le adquiere el bien deben declarar y pagar el IGV de acuerdo con lo siguiente:

- a. Deberán presentar la declaración y pago del impuesto dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente en el tipo de moneda elegido para ello en la primera declaración del año (enero) o en la primera declaración presentada (soles o dólares de los EEUU).
- b. En caso la SUNAT lo disponga, deberán presentar una declaración informativa anual en la forma y plazo que establezca.
- c. El uso horario que se considera para determinar la fecha en la que se efectúa la presentación de la declaración y el pago será la hora oficial peruana, GMT-5.

⁴³ Para estos efectos el 31 de agosto de 2024 se ha publicado la Resolución de Superintendencia 000173-2024 a fin de modificar el Reglamento del RUC y permitir que los proveedores no domiciliados de los mencionados servicios y bienes intangibles se inscriban en el RUC; y, así cumplan sus obligaciones vinculadas a la retención o percepción del IGV y posterior remisión a SUNAT. Asimismo, en el portal web de SUNAT se ha publicado un instructivo para que los no domiciliados puedan registrarse en el RUC.

vii. Retención o percepción por los Sujetos Facilitadores de Pago

El Ministerio de Economía y Finanzas publicará un listado con los sujetos no domiciliados que no cumplan con lo siguiente:

- a. Inscribirse en el RUC.
- b. Realizar la declaración y pago de la totalidad del importe retenido o percibido (por 2 meses consecutivos o alternados).
- c. Presentar la declaración informativa anual.

En estos supuestos, y a partir de la fecha señalada en la lista, la retención o percepción del impuesto será realizada por los “sujetos facilitadores de pago”. Para que el sujeto no domiciliado sea excluido del referido listado debe subsanar el incumplimiento, pagando inclusive los intereses y multas aplicables, según corresponda. A partir de la exclusión en el nuevo listado, los sujetos facilitadores de pago deben dejar de retener o percibir y el sujeto no domiciliado vuelve a tener la calidad de agente de retención o percepción del Impuesto.

Los “sujetos facilitadores de pago” (agentes de retención y percepción) son los siguientes:

- a. Las empresas de operaciones múltiples y empresas emisoras de dinero electrónico reguladas en la Ley 26702 y el Banco de la Nación, es decir, las entidades del sistema financiero peruano cuando el pago se realice mediante tarjetas de crédito y débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico, tales como tarjetas prepago de dinero electrónico o teléfonos móviles, transferencia electrónica de fondos empleando billeteras digitales.
- b. Las empresas operadoras de servicios públicos de telecomunicaciones que reciban el pago por servicios digitales.
- c. Otros que se designen por decreto supremo.

Los sujetos facilitadores deben efectuar la retención o percepción del Impuesto de acuerdo con lo siguiente:

- a. En el caso de la importación de bienes intangibles a través de Internet y la utilización de servicios digitales **sin la intermediación** en la oferta y la demanda en la operación subyacente, deben percibir el IGV que corresponda pagar al importador o usuario al momento del cobro del estado de cuenta de la tarjeta de crédito, en la fecha en que se realiza el débito en la cuenta de depósito o cuenta de dinero electrónico. También efectuaran la percepción a través de otros productos financieros que se señale mediante decreto supremo.
- b. En el caso de servicios digitales **con intermediación** en la oferta y la demanda en la operación subyacente:
 - Retención del IGV: Los sujetos facilitadores de pago deben retener el IGV al prestador de la operación subyacente y percibir el IGV al usuario de la

operación subyacente aplicando la tasa del IGV (18%) sobre el resultado de multiplicar el monto que el sujeto no domiciliado que presta el servicio de intermediación transfiera a la cuenta corriente o cuenta de ahorros del prestador o vendedor de la operación subyacente por el porcentaje que se establezca en el Reglamento, el cual no podrá ser menor a 0,5% ni mayor a 50%.

- Percepción del IGV: Los sujetos facilitadores de pago deben percibir el IGV del usuario cargando en la tarjeta de crédito (al momento del cobro del estado de cuenta de la tarjeta) o debitando de la cuenta de depósito o cuenta de dinero electrónico (en la fecha en que se efectúa el débito) o a través de otros productos financieros, el importe que resulte de aplicar la tasa del IGV (18%) sobre el resultado de multiplicar el monto pagado por el usuario o adquirente de la operación subyacente empleando dicha tarjeta, por el porcentaje que se establezca en el Reglamento, el cual no podrá ser menor a 0,5% ni mayor a 50%.

Los sujetos facilitadores de pago efectuarán las referidas retenciones o percepciones únicamente cuando:

- a. Los servicios digitales utilizados en el país y los bienes intangibles importados a través de internet se destinen a su empleo o consumo en el territorio nacional, para lo cual verifica que: i) El domicilio que registra su cliente se encuentre ubicado en el país; o, ii) El pago por los bienes o servicios se realice empleando tarjetas de crédito o de débito o cualquier soporte para el uso de dinero electrónico, provistos por entidades del sistema financiero peruano.
- b. La persona natural que utilice los servicios digitales o importe bienes intangibles a través de Internet no realice actividad empresarial, para lo cual debe verificar que su cliente se haya registrado como persona natural, empleando su nombre, apellidos y número de documento de identidad, entre otra información personal.

La declaración y pago del IGV se debe efectuar de manera mensual.

viii. Retención o percepción por las personas naturales que realizan actividad empresarial

La persona natural que realiza actividad empresarial y que utilice en el país servicios digitales o que importe bienes intangibles a través de Internet debe realizar directamente la declaración y el pago del IGV, en la forma y condiciones establecidas por la SUNAT.

En los casos en que el sujeto no domiciliado efectúe la retención o percepción a una persona natural que realice actividad empresarial, esta podrá utilizar el IGV retenido o percibido como crédito fiscal, el cual se sustenta con el documento emitido por el sujeto no domiciliado en el cual conste el valor de la operación.

ix. Compensación por percepciones y retenciones efectuadas de forma indebida o en exceso

En el Decreto Supremo 157-2024-EF se han establecido las disposiciones reglamentarias destacando, entre ellas, los requisitos para efectuar la compensación por percepciones y retenciones efectuadas de forma indebida o en exceso. De igual modo, se establece el mecanismo para su devolución.

El sujeto no domiciliado que realice pagos indebidos o en exceso del IGV por errores en la determinación de la obligación tributaria consignada en la declaración mensual debe, previamente a compensar o solicitar la devolución, presentar la declaración rectificatoria correspondiente. En este caso puede optar por la compensación o la devolución a partir del mes siguiente a la presentación de la declaración rectificatoria.

Si el pago indebido o en exceso del IGV es causado por un error únicamente en el pago, el sujeto no domiciliado puede compensar este o solicitar su devolución a partir del mes siguiente en que se efectuó el pago.

Finalmente, debemos indicar que el 3 de octubre de 2024, el congresista de Renovación Popular Alejandro Muñante presentó el Proyecto de Ley 9115/2024-CR que busca derogar el Decreto Legislativo 1623. Los principales argumentos que sustentan este proyecto es que el cobro del IGV en los servicios y bienes digitales tiene fines únicamente recaudatorios. También señala que la recaudación no se destinará a cerrar brechas sociales, sino al pago de sueldos, pensiones y consultorías del Gobierno. También se indica que este impuesto va en contra de los principios de tributación de “capacidad contributiva” y “no confiscatoriedad” debido a que generará sobre costos para el usuario final.

No estamos de acuerdo con este proyecto, porque como lo hemos mencionado el Perú viene perdiendo recaudación en los servicios digitales, por lo que al igual que los países de la región urgía una reforma legislativa para gravar las operaciones que se derivan de la economía digital. Contrario a lo que se sustenta en este proyecto la regulación del IGV a los servicios y bienes proveídos a través de internet por sujetos no domiciliados pretende igualar las condiciones de competencia entre proveedores locales y extranjeros, pues en el primer caso estos afectan con el impuesto sus operaciones a pesar de que debido a la presencia física contribuyen a la economía generando puestos de trabajo, mientras que en el caso de proveedores extranjeros las operaciones no estaban gravadas con el IGV. Consecuentemente, el impuesto en estas operaciones tampoco afecta la “capacidad contributiva” y “no confiscatoriedad” pues el hecho de adquirir el servicio demuestra la capacidad adquisitiva del usuario tal como ocurre en otros servicios o bienes afectos con este impuesto.

V. Conclusiones

- a. La economía digital viene generando problemas jurisdicción y recaudación de impuestos directos como el Impuesto a la Renta, e indirectos como el IVA o IGV tal como se conoce en el Perú. En ese contexto, por los servicios prestados a través de las plataformas digitales como Netflix, Spotify, Amazon Prime, YouTube

Premium, YouTube TV, entre otros, así como por los bienes adquiridos de proveedores no domiciliados no se viene tributando en el país donde se crea el valor (país de consumo).

- b. Frente a ese contexto, la OCDE ha venido trabajando en propuestas tanto para el Impuesto a la Renta como para el IVA. Para el primer caso viene trabajando en una propuesta consensuada basada en el Pilar I y Pilar II. Para el caso del IVA ha proporcionado una guía completa y detallada para el diseño legislativo, la implementación y operación del IVA digital fundada en los estándares y políticas aceptadas internacionalmente y que se han implementado con éxito en otros países.
- c. En nuestra legislación la Ley del IGV y la Ley del Impuesto a la Renta sólo alcanzan a la prestación de servicios digitales para operaciones B2B. No están gravadas las operaciones B2C, es decir en las operaciones en las cuales el prestador del servicio es un no domiciliado y el usuario es una persona natural que no genera renta de tercera categoría o no es habitual.
- d. Ante este escenario, recientemente se ha publicado el Decreto Legislativo 1623, que modifica la Ley de IGV que a partir de diciembre de 2024 permitirá el cobro del IGV por la utilización de servicios digitales e importación de bienes intangibles a través de internet. En nuestra opinión, esta ley resuelve problemas impositivos, así como de recaudación, pues consideramos que antes de la publicación de esta ley los servicios B2C no estaban gravados con el IGV. Esta norma recoge los mecanismos propuestos por la OCDE para afrontar el problema en la recaudación del IVA o IGV (como es conocido en nuestra legislación) en las operaciones transfronterizas B2C en el marco de la economía digital. Esta entidad ha presentado dos opciones, una de exigir al consumidor final que determine y pague el impuesto en su país; y, la otra consiste en obligar al proveedor no domiciliado a registrarse, cobrar y pagar el IVA en la jurisdicción donde se ubique el consumidor, estableciendo alternativas en caso de que este incumpla con la obligación.
- e. Entonces, la nueva norma dispone que las personas naturales que no realicen actividad empresarial serán contribuyentes del IGV cuando utilicen en el país servicios digitales o importen bienes intangibles a través de internet prestados o adquiridos de sujetos no domiciliados, sin requerir la habitualidad en la realización de dichas operaciones. Para estos efectos se establece un nuevo criterio para considerar que se emplean o consumen en el país, dichos bienes o servicios digitales, esto es en función a la “residencia habitual” que se determina en función a la dirección IP, código SIM, pagos utilizando tarjetas de crédito o débito u otros soportes para el uso de dinero electrónico, domicilio declarado ante el proveedor, entre otros.
- f. Se ha optado por un mecanismo de retención o percepción del IGV, según el cual el sujeto no domiciliado es el obligado a inscribirse en el RUC, declarar y pagar el IGV desde el exterior a la SUNAT, pero no en calidad de contribuyente, sino como responsable (como agentes de retención o percepción). Para garantizar la recaudación, se ha previsto que ante el incumplimiento del proveedor no

domiciliado, sea el intermediario en el pago (entidades financieras) quien en calidad de agente de retención o percepción declare y pague el impuesto.

- g. Al igual que en el IGV nuestro legislador también debería plantear una solución para los problemas de la pérdida de recaudación en el Impuesto a la Renta, toda vez que las grandes empresas de servicios digitales generan rentas en el país por el consumo de sus productos sin que paguen este impuesto a pesar de las grandes ganancias que generan en el país sin presencia física. Esperar a que la OCDE implemente sus propuestas no parece ser la solución porque hasta la fecha los intentos han sido infructuosos, sobre todo cuando no existe un consenso con el país donde residen muchas de las grandes empresas digitales que tienen presencia significativa en el país.