

LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN LA ERA DE LOS SERVICIOS DIGITALES

COMSUMPTION TAX IN THE ERA OF DIGITAL SERVICES

Pablo Sotomayor Hernández*
Miranda & Amado

Nicolás Valverde Casas**
Miranda & Amado

Nowadays, technological development has encouraged the evolution of the international market for services and consumer goods, with respect to internal tax regulations of several states. Online non-physical services generate a gap that is not strictly addressed by the states in the provisions of their tax regulations for digital service companies.

The authors analyze the current situation and challenges faced by non-domiciled digital companies when providing their main services. They observe, as well, the various aspects that should be taken into consideration in the applicable Peruvian legal framework. Moreover, providing an accurate comparison, they address the imposition to digital platforms in different countries to reach a consensus on its ideal application in Peru.

KEYWORDS: streaming; taxation; digital services; technological development; taxation of digital companies.

En la actualidad, el desarrollo tecnológico ha generado que el mercado internacional de servicios y bienes de consumo evolucione, de forma sustancial, con respecto a las regulaciones tributarias internas de los diversos Estados. Los servicios no físicos por internet generan una brecha que no se encuentra estrictamente definida por múltiples Estados que poseen una regulación en materia tributaria con respecto a las empresas de servicios digitales.

En el presente artículo, los autores analizan el contexto actual de la tributación de las empresas digitales que no domicilian en los países en los cuales brindan sus servicios principales. Observan, además, los diversos aspectos a considerar en este tópico sobre la base de las leyes peruanas aplicables. Además, abordan la situación del gravamen a plataformas digitales en distintos países para llegar a un consenso sobre su aplicación ideal en el Perú utilizando una acertada comparativa.

PALABRAS CLAVE: streaming; tributación; servicios digitales; desarrollo tecnológico; tributación de compañías digitales.

* Abogado. Master of Laws (LL.M.) en Tributación Internacional por la New York University. Socio de Miranda & Amado, Lima, Perú. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Contacto: psotomayor@mafirma.com.pe.

** Abogado. Asociado de Miranda & Amado, Lima, Perú. Contacto: nvalverde@mafirma.com.pe.

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el desarrollo y los avances de la tecnología se han dado de forma vertiginosa, cambiando la vida del ser humano sustancialmente. De hecho, la forma en que vivimos en la actualidad y en que nos relacionamos con la tecnología es muy diferente a como lo hacíamos a fines del siglo pasado o incluso a principios de este.

De tal forma, hoy es inimaginable realizar nuestras actividades diarias sin la intervención de la tecnología y, en particular, sin el uso de internet o de los medios digitales. Desde la revisión de las principales noticias por la mañana, pasando por la utilización de aplicativos que nos indican la mejor ruta para llegar a nuestro trabajo, hasta la comunicación escrita y verbal con amigos y familiares (todo desde nuestros teléfonos). En efecto, el internet se ha vuelto elemento esencial de la vida moderna y determina la forma en que realizamos muchas de nuestras actividades.

La influencia de la tecnología y del internet en nuestras vidas es innegable y su repercusión trasciende el ámbito persona, de tal forma que también impacta en la economía. Es así como surge lo que se ha denominado como **economía digital**.

En la actualidad, el concepto de economía digital está en auge y es motivo de preocupación e interés por parte de diversos países y, principalmente, por organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante, CEPAL). Al respecto, la CEPAL señala lo siguiente:

La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por [i]nternet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos. [...] [L]a economía digital es un facilitador cuyo desarrollo y despliegue se produce en un ecosistema caracterizado por la creciente y acelerada convergencia entre diversas tecnologías, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (2013, p. 9).

Así, dado el profundo impacto que esta tecnología tiene, se ha llegado a señalar que “la digitalización está transformando nuestras economías y sociedades al cambiar las formas en que las personas interactúan, las empresas funcionan e innovan, y los gobiernos diseñan e implementan políticas” (OCDE, 2017, pp. 27-28). De hecho, gracias a internet podemos acceder a servicios que hace algunos años eran impensables (como ver películas o series y escuchar música) sin tener el formato físico que los contenga. Más aún, ni siquiera tenemos que comprar las películas o series para verlas, puesto que podemos acceder a ellas vía *streaming*. Es decir, mediante un proveedor en línea de contenidos digitales en flujo continuo¹. Tal servicio se da de diversas plataformas pagando un *fee* o retribución mensual por dicho servicio a prestadores que, en muchos casos, no tienen presencia física alguna en el Perú.

Pensemos, por ejemplo, en Spotify o Netflix. Para tener acceso a la plataforma, se accede a una página web en la que, luego de crear un perfil con nuestros datos personales, debemos ingresar la información de nuestra tarjeta de crédito. Ello, porque el cargo mensual por el servicio digital en cuestión (el servicio de *streaming*) se hace exclusivamente por esa vía sin que sea posible otro medio de pago, incluyendo el físico o efectivo. Transcurrido el primer mes, al revisar nuestro estado de cuenta podremos constatar que se ha realizado el cargo satisfactoriamente y como una compra internacional. Hemos recibido servicios de entidades extranjeras no establecidas ni constituidas en el Perú. Gracias a la economía digital, las empresas en cuestión no tienen que tener ningún tipo de presencia física en el país para prestar el servicio, ya que todo se hace de manera remota utilizando la tecnología de la información.

Este aspecto supone una interrogante que cae por su propio peso: ¿la prestación de tales servicios está sujeta a impuestos en el Perú? En el caso de prestadores domiciliados en el país, no cabe la menor duda. El servicio se trata como cualquier otro para efectos tributarios y estará sujeto a los tributos que corresponda de acuerdo con los regímenes generales aplicables en el país. Pero, ¿qué sucede en el caso de prestadores no domiciliados en el país?

Muchos países y organismos internacionales se realizaron estos cuestionamientos a raíz de la nueva forma en que se pueden prestar servicios hoy

¹ Definido de esta forma conforme a la Acción 1 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE.

en día y la forma en que los mismos se encuentran regulados en las legislaciones actuales. De tal forma, organismos como la OCDE o la CEPAL emitieron diversos documentos vinculados al tema. En el caso de la OCDE, desde el año 2013 se ha venido trabajando el denominado Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en adelante, BEPS), el cual contiene la Acción 1 denominada Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Por otro lado, la CEPAL publicó, en el año 2013, el libro *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Además, dicha institución recientemente realizó la publicación *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019: políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*.

Por ello, el presente artículo tiene como finalidad analizar en qué situación nos encontramos actualmente en relación con el gravamen de los servicios digitales, en particular, en lo que respecta al impuesto general a las ventas (en adelante, IGV).

II. REGULACIÓN ACTUAL EN LA LEY DEL IGV Y LOS SERVICIOS DIGITALES

Como ya mencionamos en el punto anterior, existen algunos cuestionamientos con relación a la tributación de servicios digitales. Particularmente, surge la duda acerca de si la retribución que pagamos a sujetos no domiciliados cuando los servicios se utilizan o consumen en el Perú, está sujeta al IGV y, de ser así, quién sería el contribuyente del impuesto. Para poder absolver tales preguntas, tenemos que recordar, en primer lugar, algunos aspectos técnicos relevantes para la imposición al consumo en nuestro país.

Como es por todos conocido, el IGV es un impuesto al consumo de tipo indirecto² que grava el valor agregado sobre bienes y servicios. Como regla general, el impuesto es plurifásico de tipo omnifásico, lo que significa que se aplica en cada fase del proceso productivo hasta su incidencia en el consumidor final. Al respecto, Enrico señala que “desde el punto de vista económico, el impuesto al valor agregado pretende incidir una sola vez en el precio final de los bienes y servicios gravando en todas las etapas del ciclo productivo el mayor valor que se incorpora a ellos” (2002, p. 14).

En el IGV peruano, el impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) en cada fase del proceso productivo se determina a través del sistema del crédito fiscal—método de deducción sobre base financiera—según el cual cada contribuyente establece su impuesto bruto aplicando la tasa del impuesto sobre sus operaciones gravadas y le resta, a su vez, el impuesto bruto que le ha sido trasladado en sus compras de bienes o servicios afectos (el crédito fiscal). Solo cuando el impuesto bruto de las operaciones efectuadas sea mayor que el crédito fiscal aplicable existirá impuesto por pagar. En una situación ideal, el impuesto por pagar debería reflejar el valor añadido gravado³.

De otro lado, si bien la Ley del IGV no lo consagra expresamente, el diseño del impuesto tiene en cuenta el principio de imposición exclusiva en el país de destino. De hecho, Blanco ha mencionado al respecto que:

[e]l criterio del destino supone que el IVA se aplique en el Estado de recepción de los bienes o servicios, y no en el Estado del cual provengan. Por tanto, en virtud de este criterio no se aplicará el IVA sobre las operaciones que impliquen el egreso definitivo de bienes o servicios desde un Estado hacia otro, y en paralelo se gravarán todas las operaciones que impliquen el ingreso definitivo de bienes y servicios provenientes de otro Estado (2005, p. 524).

Entre las razones que existen para justificar la adopción del referido principio—y no el de imposición en el país de origen, que supone que el IVA se aplique en el Estado del cual provengan los bienes o los servicios, y no en el Estado en el cual sean recibidos—está la propia naturaleza del impuesto. En tanto tributo al consumo, su incidencia impositiva y recaudación correspondería al país donde se consumirán los bienes o servicios en cuestión (Blanco, 2005, p. 524). Además, permite que los bienes y servicios adquiridos del exterior reciban un tratamiento tributario similar—en materia de imposición al consumo—al de aquellos de origen local.

Como ya lo hemos señalado, la Ley del IGV recoge tácitamente este principio al establecer, por ejemplo, que no está afecto con el impuesto la exportación de bienes y servicios y que, más bien, sí resulta aplicable el IGV en el caso de la importación

² Existen diferentes acepciones relacionadas al carácter indirecto de los tributos. Las cuales van desde su naturaleza económica trasladable a un sujeto distinto de aquel que es el obligado al pago del impuesto, hasta el hecho de gravar manifestaciones de riqueza que se generan a través de hechos mediatos. Por ejemplo, gravar el consumo afectando las ventas.

³ Esto en la práctica no necesariamente se dará puesto que, entre otras causas, existen requisitos formales y sustanciales para tener derecho a aplicar el crédito fiscal. En ese sentido, es posible que, ante el incumplimiento de alguno de estos requisitos, el crédito fiscal no pueda ser utilizado para neutralizar el impuesto bruto, generando distorsiones en la determinación del impuesto al valor agregado.

de bienes y en la utilización de servicios en el país. Ahora bien, teniendo en cuenta tal aspecto y para entrar al análisis propiamente dicho del tratamiento aplicable a los servicios digitales prestados desde el exterior, debemos revisar dos aspectos de la hipótesis de incidencia del IGV: el aspecto material u objetivo y el aspecto personal⁴.

A. Aspecto objetivo

El aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia del IGV peruano está cubierto en el artículo 1 de la Ley del IGV que señala que son operaciones gravadas con dicho impuesto la venta de bienes en el país, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores y la importación de bienes. Con relación al supuesto de prestación o utilización de servicios en el país (el cual es el que nos interesa para fines de este trabajo) el artículo 3 de la Ley del IGV 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 (en adelante, IR)⁵, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución⁶.

Por su parte, el servicio es **utilizado** en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, de forma independiente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato. Además, como se desprende del texto expreso de la norma, la imposición al consumo en el caso de servicios comprende dos supuestos diferentes: (i) la prestación de servicios en el país y (ii) la utilización de servicios en el país.

Como hemos planteado, en el presente trabajo nos ocuparemos de analizar la imposición al consumo de servicios digitales prestados en el país por sujetos domiciliados en el exterior. En ese sentido, el supuesto de la prestación de servicios en el país cuya condición para que sea aplicable es que el servicio sea prestado por un sujeto domiciliado en el Perú, queda descartado.

Según lo dispone la Ley del IGV, existe una utilización de servicios en el Perú gravada con dicho impuesto cuando se trata de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado que, a su vez, es consumido o empleado en el territorio nacional. Diseccionando el texto normativo aplicable, encontramos la existencia de una utilización de servicios gravada con el IGV siempre que se cumplan los siguientes tres requisitos: (i) que el prestador sea un sujeto no domiciliado en el Perú de acuerdo con las reglas del IR; (ii) que exista, efectivamente, un servicio prestado; y, (iii) que el servicio se consuma o emplee en el territorio nacional.

Como es claro, en nuestro caso, el primer requisito se cumple, en la medida que el prestador del servicio será un sujeto no domiciliado en el Perú. Respecto de la existencia del servicio, el literal c) del artículo 3 de la Ley del IGV señala que se considera **servicio** a “toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución que se considere renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto” (Decreto Supremo 055, 1999).

De tal forma, para que exista un **servicio** según la Ley del IGV, este debe darse en el contexto de una operación en que existen dos o más partes en la que se realiza una prestación que debe ser onerosa. La retribución, además, debe calificar como renta de la tercera categoría para fines del IR; es decir, renta empresarial. Si alguno de estos requisitos no se cumpliera, no existirá un servicio para efectos del IGV y, consecuentemente, no se producirá el supuesto de **utilización de servicios** gravado con el impuesto.

Al respecto, debe tenerse presente que, tal como lo señala Villanueva Gutiérrez,

[I]a prestación sería cualquier conducta que constituye el contenido de una relación jurídica obligatoria, excluida la prestación destinada a transferir la propiedad de los bienes, o la conducta destinada a la generación de una relación jurídica patrimonial distinta a la obligación (2008, p. 254).

⁴ La doctrina, pero también el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída sobre el Expediente 1993-2008-PA/TC, ha señalado que los criterios para la determinación de la hipótesis de incidencia tributaria son cuatro: (i) el material, esto es, qué hecho o situación fáctica debe ocurrir o realizarse; (ii) el personal, esto es, quién debe realizar o generar tal hipótesis; (iii) el espacial, es decir, en qué circunscripción o espacio territorial debe realizarse el hecho generador; y finalmente, (iv) el temporal, es decir, cuándo debe ocurrir el hecho previsto en la norma tributaria.

⁵ El Texto Único de la Ley del IR ha sido aprobado por el Decreto Supremo 170-2004-EF. El Reglamento de la Ley del IR, por su parte, fue aprobado por el Decreto Supremo 122-94-EF.

⁶ Para efectos del IR se considera que una persona jurídica es domiciliada en el Perú cuando ha sido constituida en el país. En el caso de personas naturales, se consideran domiciliadas aquellas de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país y a los extranjeros que hayan residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un período cualquiera de 12 meses.

Así, para efectos del IGV una **prestación** sería –de manera simplificada– cualquier operación entre dos partes que no conlleve la transferencia de propiedad de bienes. Siendo ello así, habría que preguntarse si la prestación de servicios digitales estaría comprendida dentro de este concepto abstracto.

A diferencia de las regulaciones establecidas para efectos del IR, la Ley del IGV no contiene una definición de **servicio digital**⁷. Esto, sin embargo, no es óbice para la aplicación del impuesto, de corresponder, en la medida que la definición genérica antes referida es lo suficientemente amplia para cubrir incluso dichos servicios.

Con relación a este punto observado, Muñoz Salgado señala lo siguiente:

[e]l servicio digital, una especie de producto digital objeto de las operaciones de comercio electrónico directo, conlleva implícita una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible cuya ejecución no está circunscrita a un lugar físico determinado y que, además, se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos. Se caracteriza por ser simultáneo, intangible e interactivo (2008, p. 29).

Así, desde el punto de vista técnico, el **servicio digital** encaja en la definición genérica de **servicio** de la Ley del IGV en la medida en que conlleva una prestación de hacer. Es decir, no implica la transferencia de propiedad de bienes muebles con la particularidad de ser intangible y de que se lleva a cabo a través de medios electrónicos o del internet.

A mayor abundamiento, una lectura de la definición de **servicio digital** recogida en el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IR ratificaría esta posición. En efecto, la referida norma señala que se entiende por servicio digital a

[t]odo servicio que se pone a disposición del usuario 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 mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información (Decreto Supremo 122, 1994).

A continuación, la norma enuncia algunos supuestos específicos de servicios digitales, entre los que se encuentra el acceso a una página de internet interactiva. Esto se define como el servicio

[q]ue permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos, actividades), pero cuyo principal valor reside en la interacción en línea con la página de Internet más que la posibilidad de obtener bienes o servicios (Decreto Supremo 122, 1994).

Así, a la luz de las definiciones técnicas, pero también de las definiciones legislativas en materia de IR, podemos concluir que los servicios digitales –y, en concreto, los servicios de acceso a páginas de internet interactivas– constituyen verdaderos servicios que implican la realización de prestaciones de hacer a favor de los usuarios locales. Esta prestación de hacer, entonces, siempre que sea retribuida y que dicha retribución califique como una renta de la tercera categoría⁸, será considerada un **servicio** para fines del IGV.

Finalmente, resta verificar si –en el caso de los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a favor de sujetos ubicados en el Perú– los servicios se consumen o emplean en el territorio nacional (aplicación del principio de imposición al consumo en el país de destino)⁹. Con relación

⁷ El concepto de servicio digital fue introducido en la Ley del IR a través del Decreto Legislativo 945, a efectos de gravar como renta de fuente peruana, a partir del 1 de enero de 2004, las retribuciones por operaciones desarrolladas principalmente desde el exterior a través del internet.

⁸ Respecto de este punto, es importante mencionar que sólo las rentas de fuente peruana están sujetas a categorización. En ese sentido, una lectura estricta de la Ley del IGV concordada con la Ley del IR nos llevaría a concluir que un servicio digital solo podría calificar dentro de la definición de servicio para fines del IGV, cuando esté comprendido dentro del supuesto expreso de renta de fuente peruana producida por servicios digitales según lo establecido en el artículo 9 de la Ley del IR y 4 de su Reglamento. En ese sentido, y sin perjuicio de quién sea el prestador de los servicios, se podría argumentar que un servicio digital que escape de la definición genérica o de los supuestos específicos de las regulaciones del IR tampoco podría estar gravado con el IGV; puesto que dicho ingreso no sería de tercera categoría al no tratarse de una renta de fuente peruana.

⁹ Nótese que la Ley del IGV no ha establecido ni expresa ni tácitamente que un servicio se utiliza en el Perú cuando el usuario de dicho servicio es un sujeto domiciliado en el país. Así, es condición que el servicio sea efectivamente consumido o empleado en el territorio nacional para que se cumpla este requisito, con independencia del domicilio del usuario de tales servicios.

a este aspecto, Luque Bustamante y Febres Sarmiento señalan que la disquisición entre consumo y empleo resulta meramente teórica en tanto consideran que el concepto “consumo” alude al aprovechamiento inmediato del servicio que efectúa el contribuyente convertido en usuario final como consecuencia de la realización de actividades ajenas a su giro; en tanto que el “empleo” hace referencia a la afectación de un servicio a una actividad económica que involucra la realización de operaciones en el país (2003, pp. 50-52).

Siendo esto así, la utilización de los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a clientes ubicados en el Perú se produce en el país, puesto que su consumo, en el caso de consumidores finales, o su empleo, en el caso de un proceso productivo, se da dentro del territorio nacional¹⁰. Dicho consumo o empleo es el acceso a la plataforma y la realización del *streaming* desde el territorio del país.

De este modo, es claro que la prestación de servicios digitales por empresas no domiciliadas a favor de clientes ubicados en el territorio nacional encaja en el supuesto gravado con el IGV como utilización de servicios en el país¹¹.

B. Aspecto personal

En el punto anterior hemos concluido que la prestación de servicios digitales por sujetos no domiciliados a favor de clientes ubicados en el Perú puede calificar como una utilización de servicios sujeta al IGV. Siendo ello así, corresponde verificar quién es el obligado a cumplir con el pago del impuesto en calidad de contribuyente; es decir, como sujeto que realiza el hecho imponible (la utilización de los servicios en el Perú).

Al respecto, el artículo 9 de la Ley del IGV 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 a que se refiere el artículo 1 de dicha norma, incluyendo la utilización de servicios en el país. Además, se con-

sidera contribuyentes a las personas naturales y a las personas jurídicas que no desarrollen actividad empresarial y que realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV.

Del aspecto anterior, es claro que en el caso de una prestación de servicios digitales *business to business* (o B2B en la terminología usada por la CEPAL), en el que el prestador del servicio es una empresa del exterior y el usuario local es una persona jurídica que realiza actividad empresarial, esta última será el contribuyente del IGV, al ser usuaria del servicio en cuestión dentro del territorio nacional¹².

La situación no sería tan clara. Sin embargo, en el caso de las prestaciones de servicios digitales *business to consumer* o negocio a consumidor final (o B2C en la terminología usada por la CEPAL), se presenta la situación en que el cliente es, por ejemplo, una persona natural sin negocio que contrata los referidos servicios digitales provistos por un sujeto no domiciliado para su uso y disfrute personal. De hecho, como ya lo hemos señalado, las personas naturales sin negocio no son contribuyentes del IGV, a menos que realicen de manera habitual las operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV.

Con relación a este aspecto, el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV señala que su existencia o su inexistencia será evaluada por la Sunat considerando la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. La norma añade que “tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial” (Decreto Supremo 29, 1994).

Ni la Ley del IGV ni su reglamento han establecido qué debe entenderse por servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial. No obstante, la Sunat, mediante su informe 099-2019-SUNAT/7T0000, ha señalado lo siguiente:

¹⁰ Cabe tener en cuenta también que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración tributaria (en adelante, Sunat) en su informe 002-2019-SUNAT/7T0000, ha señalado, respecto de la prestación de servicios digitales para fines del IGV, que

el servicio prestado por el no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, pues el uso inmediato o el primer acto de disposición de tal servicio y aprovechamiento del mismo (vale decir el beneficio proporcionado al usuario) se produce por cuanto accede inmediatamente y en el territorio nacional a la información proporcionada por el no domiciliado respecto a la jurisprudencia nacional y/o extranjera a través de la internet (2019a).

¹¹ Esta misma conclusión ha sido planteada por la Sunat en el referido informe 002-2019-SUNAT/7T0000 respecto del servicio oneroso de acceso a través de internet a bases de datos de jurisprudencia nacional y extranjera en el territorio nacional prestado por un sujeto no domiciliado en el país a favor de un cliente local.

¹² Este criterio también ha sido establecido por la Sunat en el informe referido anteriormente.

En anteriores pronunciamientos¹³, esta Administración Tributaria ha señalado que un servicio es similar [a] los de carácter comercial cuando pueda ser prestado por cualquier persona o entidad. [...] [E]l 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 (2019b).

Si bien lo señalado por la Sunat no es del todo claro y, en nuestra opinión, carece de sustento legal, jurisprudencial y doctrinario¹⁴, esta posición sería aplicable para determinar la habitualidad tanto en la prestación de servicios en el país como en la utilización de servicios en el país. Entonces, bajo la premisa planteada por la Sunat, una persona natural sería habitual en la utilización de servicios en el Perú cuando los servicios consumidos en el país prestados por un sujeto no domiciliado puedan ser prestados por cualquier persona o entidad.

Esta interpretación amplia de lo señalado por el Reglamento de la Ley del IGV podría llevarnos entonces a la conclusión de que, si los servicios digitales prestados por entidades del exterior en un contexto B2C pueden ser prestados por cualquier persona o entidad, entonces dichos servicios calificarán como comerciales y, por ende, deberán considerarse habituales. De ser este el caso, las personas naturales sin negocio usuarias de dichos servicios, tendrían la calidad de contribuyentes del IGV sobre las retribuciones que paguen al exterior.

De no poder sostener la habitualidad antes referida, ya sea por este criterio o cualquier otro, no sería posible recaudar el IGV que debería gravar la utilización en el país de servicios en el contexto B2C. En otras palabras, si bien se cumpliría el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia establecido en la ley (dado que se grava la utilización de los servicios en el país), no sucedería lo mismo

con el aspecto personal, pues no habría contribuyente del impuesto y, por lo tanto, no existiría ningún obligado a su pago¹⁵.

III. SITUACIÓN ACTUAL DEL GRAVAMEN A LOS SERVICIOS DIGITALES EN EL PERÚ

Consideramos que la posición de la Sunat para pretender aplicar el IGV en la utilización de servicios digitales B2C sobre la base de un supuesto criterio de habitualidad sería debatible debido a la mala técnica legislativa de la norma¹⁶. Sin embargo, es innegable que la tendencia mundial –y, particularmente, de la región– es la de gravar el consumo de los servicios B2C.

Ello se debe no solo a que tales consumos son manifestaciones de riqueza que deberían ser alcanzadas por la jurisdicción tributaria. Además, como ya adelantamos, el objetivo técnico perseguido por el legislador al afectar con el IGV a los servicios de origen extranjero es equiparar su tratamiento tributario al que corresponde a los de origen local, de forma similar a lo que ocurre en el caso de la importación de bienes (Luque Bustamante y Febres Sarmiento, 2003, pp. 50-52).

Ahora bien, desde un punto de vista técnico, no resulta razonable que un servicio digital prestado por una entidad domiciliada en el país a favor de una persona natural sí esté sujeto al IGV como una **prestación de servicios en el país** mientras que ese mismo servicio, prestado por un sujeto no domiciliado en el Perú, no pague dicho impuesto. Ello implicaría que el prestador de servicios no domiciliado tiene una ventaja competitiva frente al prestador local, lo que genera una distorsión en el mercado. En términos económicos, contratar el servicio de una entidad local le costaría 18% más a una persona natural sin negocio que hacerlo de una entidad no domiciliada.

Sin perjuicio de ello, en los hechos, las personas naturales que actualmente cuentan con servicios digitales del exterior no pagan el IGV por la utilización en el país de tales servicios. Aunque el

¹³ Hace referencia a los informes 146-2011-SUNAT/20000 y 025-2019-SUNAT/7T0000.

¹⁴ No hemos encontrado los fundamentos con los que la Sunat pretende sustentar que un servicio es similar a los de carácter comercial cuando pueda ser prestado por cualquier persona o entidad. De hecho, en el informe 146-2011-SUNAT/20000 que señala esto por primera vez, el criterio se menciona tan solo en un pie de página y sin ningún desarrollo.

¹⁵ Recordemos que, en la imposición al consumo de servicios, son contribuyentes del IGV los prestadores de servicios domiciliados en el Perú o los usuarios de servicios utilizados en el país. Así, un prestador de servicios no domiciliado en el Perú en ningún caso será contribuyente del IGV.

¹⁶ No solo ello. Más allá del nulo sustento que la Sunat da a su interpretación del concepto indefinido de “servicio similar al de carácter comercial”, es justamente por la vía de una interpretación que dicha entidad podría estar extendiendo las disposiciones de la Ley del IGV respecto de contribuyentes del impuesto a personas que, en principio, no son alcanzadas por él, por ejemplo, sujetos que no realizan actividad empresarial (Informe 099-2019-SUNAT/7T0000, 2019b). Como es evidente, esto colisionaría directamente con lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

problema técnico de la Ley con relación a la determinación del contribuyente fuera solucionado adecuadamente –supongamos, por ejemplo, que se modifica la norma para incluir como contribuyente del IGV a toda persona, sin distinción, que pague retribuciones al exterior por servicios digitales– es altamente probable que ello seguiría así ya que la recaudación de dicho impuesto representaría todo un reto operativo para el Estado.

Cabe recordar que una característica propia del IGV, como tributo indirecto, es la obligatoria traslación del impuesto al adquirente de los bienes o servicios. Esto genera la existencia de un contribuyente de derecho y un contribuyente de hecho. Así, por ejemplo, en operaciones tales como la venta de bienes o la prestación de servicios en el país ejecutadas por personas que realicen actividad empresarial, el contribuyente de derecho será el vendedor de los bienes o el prestador del servicio por ser quien realiza el hecho imponible. Sin embargo, por la traslación del impuesto, el contribuyente de hecho será quien adquiera tales bienes o servicios, y será quien deba soportar la carga económica del IGV, que se añadirá al precio que se pacte por la operación.

De ello se derivan dos consecuencias: (i) económicamente se logra alcanzar al sujeto que adquiere los bienes o servicios y, por ende, se realiza la manifestación de riqueza gravada (el consumo); y, (ii) se contrae la cantidad de contribuyentes, puesto que toda la obligación tributaria formal y sustancial recae en el vendedor de los bienes o prestador de los servicios; quien, si no traslada el impuesto al consumidor, deberá cumplir con pagarlo con su propio capital. Así, el universo de contribuyentes se reduce significativamente, lo que facilita la recaudación y fiscalización, a la vez que se generan incentivos para el cumplimiento tributario.

Lo anteriormente mencionado no sucede en el caso de la importación de bienes o de la utilización de servicios en el país, donde el contribuyente de hecho y de derecho coinciden en la misma persona; es decir, el que importa los bienes o utiliza los servicios en el país. En el caso de la importación de bienes esto no es mayor problema puesto que para el ingreso de los objetos importados al país, es requisito el pago de los tributos a la importación incluyendo el IGV. En este aspecto, el incentivo para el pago del IGV es claro y carece de ambigüedad.

En los servicios digitales, en cambio, ese incentivo no se presenta debido a la inmaterialidad propia de la prestación. No resulta posible poner como condición el pago del impuesto para el consumo del servicio en el país. Además, en el caso de consumidores finales tampoco existe el incentivo de pagar el IGV para utilizarlo posteriormente como crédito fiscal y recuperarlo de ese modo, como sucede en el caso de las empresas. De hecho, ante los ojos de un consumidor común, el pago del IGV es un simple sobre costo a la adquisición de los servicios en cuestión¹⁷.

Ahora bien, en el Perú, el problema de la imposición al consumo de servicios digitales prestados desde el exterior y utilizados en el país está principalmente asociado a operaciones B2C, en las que el contribuyente del impuesto no tendría un incentivo real para su cumplimiento. Por su parte, la Administración tributaria enfrentaría un verdadero reto respecto de la fiscalización y verificación del cumplimiento de esta obligación teniendo en cuenta la enorme cantidad de contribuyentes y la inmaterialidad de la operación generadora del impuesto. Por ello, a partir de lo explicado hasta el momento, cabe preguntarse si el Perú debería renunciar a gravar este tipo de servicios.

IV. LA EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES SOBRE EL GRAVAMEN A LAS PLATAFORMAS DIGITALES

Como hemos mencionado, la economía digital se encuentra actualmente en agenda de la gran mayoría de los Estados del mundo. De hecho, en los últimos años muchos países han realizado modificaciones a sus legislaciones internas con el fin de adaptarlas a la nueva realidad y a los retos que representa la economía digital emergente.

Así, las modificaciones a la legislación tributaria no han sido una excepción, más aún cuando la economía digital ha provocado que las operaciones transnacionales se realicen con mayor facilidad, creciendo de forma vertiginosa y generando un mercado global importantísimo. En ese sentido, procederemos a hacer una pequeña reseña de la forma en que algunos países han venido abordando en los últimos años la problemática de la imposición al consumo de estos servicios y cuáles son los principales cambios que se han dado en sus legislaciones.

¹⁷ Sobre costo que, en realidad, todo consumidor final asume cuando adquiere bienes y servicios a nivel local debido a la traslación del impuesto. Además, en el Perú, el IGV normalmente está incluido ya en el precio de venta al público, por lo que psicológicamente su importe se siente como parte del precio y no como un recargo. En el caso de la utilización de servicios ninguno de estos mecanismos resulta aplicable.

Particularmente, nos remitiremos a algunos países de nuestra región que fueron materia de estudio por parte de la Cepal en su informe emitido en el año 2019. Estos son Argentina, Colombia, Uruguay y Chile. Además, desarrollaremos de manera muy breve algunos cambios importantes que se han dado en la Unión Europea.

A. Argentina

En diciembre del año 2017 fue aprobada una reforma tributaria que dispuso la ampliación de los hechos gravados con el IVA argentino, incorporándose los servicios digitales que sean prestados por un sujeto no domiciliado siempre que la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en territorio de dicha nación. Como se puede apreciar, Argentina ha optado por incorporar una norma parecida a la que existe en la legislación peruana relativa a la utilización de servicios, pero ha incluido una referencia expresa al concepto de **servicios digitales**.

La definición de **servicio digital** de la legislación del IVA argentino incluye al suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web. También se encuentran comprendidos otros servicios consistentes en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, el acceso o la descarga a imágenes, texto, información, vídeo, música, juegos, entre otros.

Asimismo, la norma ha precisado que, en el caso de servicios digitales contratados por un consumidor final, se considera que dicho servicio es utilizado o explotado en Argentina cuando, por ejemplo, la dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o el código país de la tarjeta SIM (en el caso de uso por medio de celulares) estén en Argentina. Con respecto a la forma de recaudación del impuesto, se ha señalado como responsable al usuario del servicio y si en caso existiera un intermediario que actúa en el pago (empresa del sistema financiero), este tendrá la condición de agente de percepción.

B. Colombia

En diciembre del año 2016, se modificó el Estatuto Tributario colombiano para incluir como un hecho gravado con el Impuesto sobre las Ventas colombiano a la prestación de servicios desde el exterior, supuesto que previamente no estaba gravado. Así, Colombia ha podido incorporar una norma en el mismo sentido que la de la utilización de servicios en el Perú.

Con respecto a este último aspecto, la norma colombiana señala que:

[p]ara efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se enten-

derán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto **cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional** (Ley 1819, 2016) [el *énfasis* es nuestro].

Cabe destacar, sin embargo, que la modificación no ha incluido referencia expresa alguna al caso específico de los servicios digitales. En tal aspecto, es similar a la norma peruana.

Ahora bien, la opción legislativa para el pago del impuesto ha sido que las empresas domiciliadas en Colombia que contraten servicios gravados de empresas no domiciliadas retengan el impuesto. En cambio, cuando el adquirente del servicio sea un sujeto colombiano que no califique como contribuyente del impuesto a las ventas, la obligación de pagar el impuesto será del propio proveedor no residente, que deberá inscribirse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales colombiana (en adelante, DIAN) y presentar las declaraciones correspondientes conforme a las resoluciones que emita dicha entidad.

Adicionalmente, se estableció la posibilidad de que el impuesto sea retenido por los emisores de los medios de pago (empresas del sistema financiero) en el caso de servicios digitales. Esta opción es voluntaria para los prestadores de servicios digitales no domiciliados, aunque es el Estado quien determina qué prestadores se pueden acoger a esta posibilidad. Esta última normativa en Colombia entró en vigor en julio del año 2018.

C. Uruguay

Desde el 2018, Uruguay grava con el IVA a los servicios de transmisión de contenido audiovisual por medio de internet, aplicaciones informativas, plataformas tecnológicas y otros medios similares, prestados a sujetos no domiciliados en el país. A tales efectos, la legislación uruguaya ha dispuesto que el contribuyente del impuesto sea el prestador del servicio no residente en el país. Así, se ha establecido un régimen especial simplificado para la declaración y pago del impuesto por parte de aquellos.

D. Chile

En el caso de Chile, actualmente no existe una norma aprobada que regule la imposición al consumo de servicios prestados a través de plataformas digitales. Sin embargo, hasta agosto de 2019 existe un proyecto de ley de reforma tributaria que fue

enviado al Congreso por parte del Poder Ejecutivo en agosto del año 2017. Dicho proyecto legislativo propone crear un impuesto a los servicios digitales con una tasa del 10% sobre el valor de la prestación. Este impuesto sería uno distinto al IVA propiamente dicho.

Adicionalmente, el proyecto establece como forma de recaudación que se apliquen retenciones a través de los emisores de medios de pago (entidades financieras). Cabe señalar que si bien actualmente en Chile se encuentran gravados con el IVA los servicios prestados por un no residente y usados en Chile (incluso en el caso de servicios digitales) con una tasa del 19%, no existe una forma práctica de llevar a cabo la recaudación del impuesto, menos aun cuando los consumidores finales son personas naturales.

E. Cuadro comparativo del tratamiento en la región

A partir de lo señalado en los apartados anteriores, sintetizamos dicha información en el cuadro comparativo (ver cuadro adjunto).

F. Unión Europea

En el caso de Europa, son dos las entidades que han venido trabajando lo correspondiente a la tributación en la era digital. En primer lugar, la OCDE en el año 2018 emitió un informe provisional denominado Tax Challenges Arising from Digitalisation Interim Report 2018, por medio del cual se analiza los retos que impone la economía digital para la tributación y las diversas complicaciones existentes en instaurar gravámenes a este tipo de actividades.

De igual forma y tomando como base el mencionado reporte de la OCDE, la Comisión Europea en el año 2018 propuso una normativa nueva para garantizar el gravamen de las actividades empresariales digitales por parte de los países de dicha región. Las dos propuestas planteadas por la comisión fueron las siguientes: (i) reformar las normas sobre el impuesto a las sociedades para que se declaren los beneficios en el lugar donde las empresas llevan a cabo sus operaciones a través de medio digitales; y, (ii) la implantación de un impuesto provisional que grave las diversas actividades realizadas por medios digitales y que en la actualidad no se encuentran gravadas.

En el caso particular de Francia, por ejemplo, en julio del año 2019 se aprobó el denominado impuesto GAFA, en referencia a Google, Amazon, Facebook y Apple (principales empresas de servicios digitales a través de internet y que generan considerables ganancias que no se encontraban gravadas en dicho país). Sobre este impuesto existe gran controversia comercial, principalmente por el lado del gobierno estadounidense, ya que este gravamen afectaría directamente a un grupo de empresas de considerable importancia para este país.

Por otro lado, España, en octubre del año 2019, aprobó un Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre algunos servicios digitales. Con esta norma se busca que las ganancias generadas por la prestación de servicios por medios digitales se encuentren gravadas en dicho país cuando el usuario se encuentre en territorio español. Además, el Anteproyecto ha señalado que se considerará como **servicio digital** a la publicidad en línea, intermediación en línea y transmisión de datos.

País	¿Aplica IVA?	Contribuyente en B2B	Contribuyente en B2C	Comentario
Argentina	Sí	Usuario	Intermediarios	Contiene definición de servicios digitales (parecida a definición en el IR local). Existen presunciones para definir uso/consumo en el país.
Colombia	Sí	Usuario	Proveedor no residente, debe inscribirse. Optativamente, los intermediarios.	Servicios prestados desde el exterior se entienden prestados en el territorio nacional.
Uruguay	Sí	Proveedor no residente.		Servicios de transmisión de contenido audiovisual y de intermediación en plataformas multilaterales suministrados desde el exterior.
Chile	Sí	Usuarios		Servicios prestados o utilizados en Chile. Existen problemas de recaudación en el caso de servicios prestados a consumidores finales. Existe proyecto de ley para solucionar el problema.

Fuente: Elaboración propia

Finalmente, otros países vienen analizando posibles cambios en sus legislaciones con relación al gravamen a los servicios digitales. Entre estos se encuentran el Reino Unido, Alemania e Italia.

V. CONCLUSIONES

Como hemos intentado aclarar a lo largo de este trabajo, la aplicación y recaudación del IGV en el caso de la utilización de servicios digitales en el país merece un análisis detallado, puesto que las normas aplicables no resultan del todo claras en el caso de operaciones B2C. En estas se concentra la mayor parte del consumo de estos servicios.

En efecto, consideramos que la legislación del IGV, tal como existe hoy en día, permite sostener que la utilización en el país de servicios digitales está sujeta a este impuesto. Esto, además, se condice con los diversos principios que rigen la imposición al consumo y permite que el servicio adquirido del exterior tenga el mismo tratamiento que el que se aplica a los servicios originados en el país. Así, el problema legal que se presenta en este caso no está en determinar si la operación está gravada o no, sino en la determinación del contribuyente.

En nuestra opinión, el tema en el caso de operaciones B2B está zanjado (siendo el contribuyente, la persona o entidad que realice actividad empresarial y utilice en el país los referidos servicios). No obstante, en el caso de las operaciones B2C, en las que el usuario es una persona natural o entidad que no realiza actividad empresarial, el carácter de contribuyente del impuesto, desde el supuesto de la **habitualidad**, es cuestionable.

Pero incluso superado el tema de la determinación del contribuyente, el mayor reto consiste en establecer mecanismos adecuados que aseguren la recaudación del impuesto en el caso de operaciones B2C. Esto se debe a que, como lo hemos explicado ampliamente, no existen incentivos reales para que un consumidor final cumpla con el pago del IGV a la utilización de servicios en el país. Esta es una problemática que enfrentan todos los países de la región que regulan estas operaciones y, tal como hemos podido apreciar, la alternativa más recurrida es la de obligar al prestador no domiciliado de los servicios digitales que se consumen en el país, a cumplir con inscribirse, declarar y pagar directamente al fisco el impuesto aplicable.

Esta alternativa sería la más obvia en la medida en que se observan tres aspectos: (i) la empresa trasladaría el impuesto a los consumidores, quienes lo pagarán dentro del precio del servicio; (ii) se reduciría el número de contribuyentes a la cantidad de empresas no domiciliadas prestadoras de los ser-

vicios; y, (iii) el pago del impuesto sería realizado directamente por la empresa, resultando más fácil para la Administración tributaria asegurar la fiscalización y recaudación.

La alternativa mencionada, sin embargo, tampoco está exenta de problemas operativos, sobre todo por el hecho de que se trata de entidades que prestan servicios inmateriales, por lo que detectar a aquellas que realizan las operaciones pero que no han cumplido siquiera con registrarse como contribuyentes es virtualmente imposible. Y aun cuando efectivamente se hubieran registrado y cumplieran con el pago del impuesto, la fiscalización del correcto y adecuado cumplimiento es también muy difícil en la medida en que se trata de empresas establecidas en el exterior y que se sujetan a regulaciones distintas del país que pretende gravar.

Otra alternativa sería utilizar como agentes de percepción del impuesto a las entidades del sistema financiero nacional que faciliten los pagos de la operación (por ejemplo, los bancos emisores de las tarjetas de crédito que se usan para el cargo por los servicios). Si bien esta alternativa es también viable, ella supone trasladar a los bancos la responsabilidad de la determinación, percepción y pago del impuesto aplicable sobre los servicios digitales. Sin embargo, en muchos casos, dichas entidades no estarán en capacidad de identificar qué cargos corresponden a servicios digitales que deban estar gravados con el IGV. Es por esta razón que, en los países de la región, esta propuesta no ha tenido mayor éxito, siendo, en todo caso, un mecanismo residual o alternativo para el pago del impuesto.

Por todo lo dicho, consideramos que, a fin de lograr el objetivo de gravar con el IGV la utilización de servicios digitales por usuarios empresariales o no, es necesario que se haga una revisión o adecuación a tres puntos en concreto: (i) al concepto de contribuyente del IGV, que nos parece el punto más flaco de la regulación actual; (ii) al concepto de servicios, puesto que podría actualizarse, entendiéndose con lo que ya señala la Ley del IR, a efectos de tener una regulación uniforme en materia de servicios digitales; y, (iii) a los mecanismos existentes —o los que se puedan crear— para lograr una efectiva recaudación del impuesto.

Este último aspecto es el quid del asunto en materia de imposición al consumo de servicios digitales pues, por más que se cambien y precisen las normas en el sentido que hemos señalado, si no se adecúan o generan los procedimientos para asegurar el cobro del impuesto, toda la reforma que se efectúe será inaplicable. Tal como sucede en nuestro país en la actualidad. ■

REFERENCIAS

- Blanco, A. (2005). Los criterios del origen y del destino en el impuesto al valor agregado sobre las operaciones internacionales. En Pistone, P. y T. Taveira (Eds.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional* (pp. 523- 538). Buenos Aires: Ábaco de R. Depalma.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- (2013). *Economía digital para el cambio estructural y la igualdad*. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- Enrico, F. (2005). *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley.
- Luque Bustamante, J. y V. Febres Sarmiento (2003). El IGV en la utilización de servicios, asignatura pendiente. *Análisis Tributario*, (186), pp. 50-52.
- Muñoz Salgado, S. (2008). Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente peruana. (Working paper 2008/12). Recuperado de https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_XJorlPDT_SMS.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- (2017). *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*. Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/perspectivas-de-la-ocde-sobre-la-economia-digital-2017_9789264302211-es#page1
- (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018*. Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2011). *Informe 146-2011-SUNAT/20000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i025-2019-7T0000.pdf>
- (2019a). *Informe 002-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i002-2019-7T0000.pdf>
- (2019b). *Informe 099-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i099-2019-7T0000.pdf>
- (2019c). *Informe 025-2019-SUNAT/7T0000*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i025-2019-7T0000.pdf>
- Villanueva Gutiérrez, W. (2008). La prestación de servicios en el IGV. Entre la necesidad de definir el hecho gravado y la generalidad del impuesto. *Advocatus*, (19), pp. 247-263.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Decreto Legislativo 1424. Modificación a la Ley de Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 13 de setiembre del 2018.

Decreto Supremo 29-94-EF. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial *El Peruano*, 29 de marzo de 1994.

Decreto Supremo 122-94-EF. Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 19 de setiembre de 1994.

Decreto Supremo 55-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial *El Peruano*, 15 de abril de 1999.

Decreto Supremo 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004.

Ley 1819. Ley por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial 50.101, 29 de diciembre del 2016.

Tribunal Constitucional [Perú]. Sentencia recaída en el Expediente 1993-2008-PA/TC, del 20 de mayo del 2008. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01993-2008-AA.html>