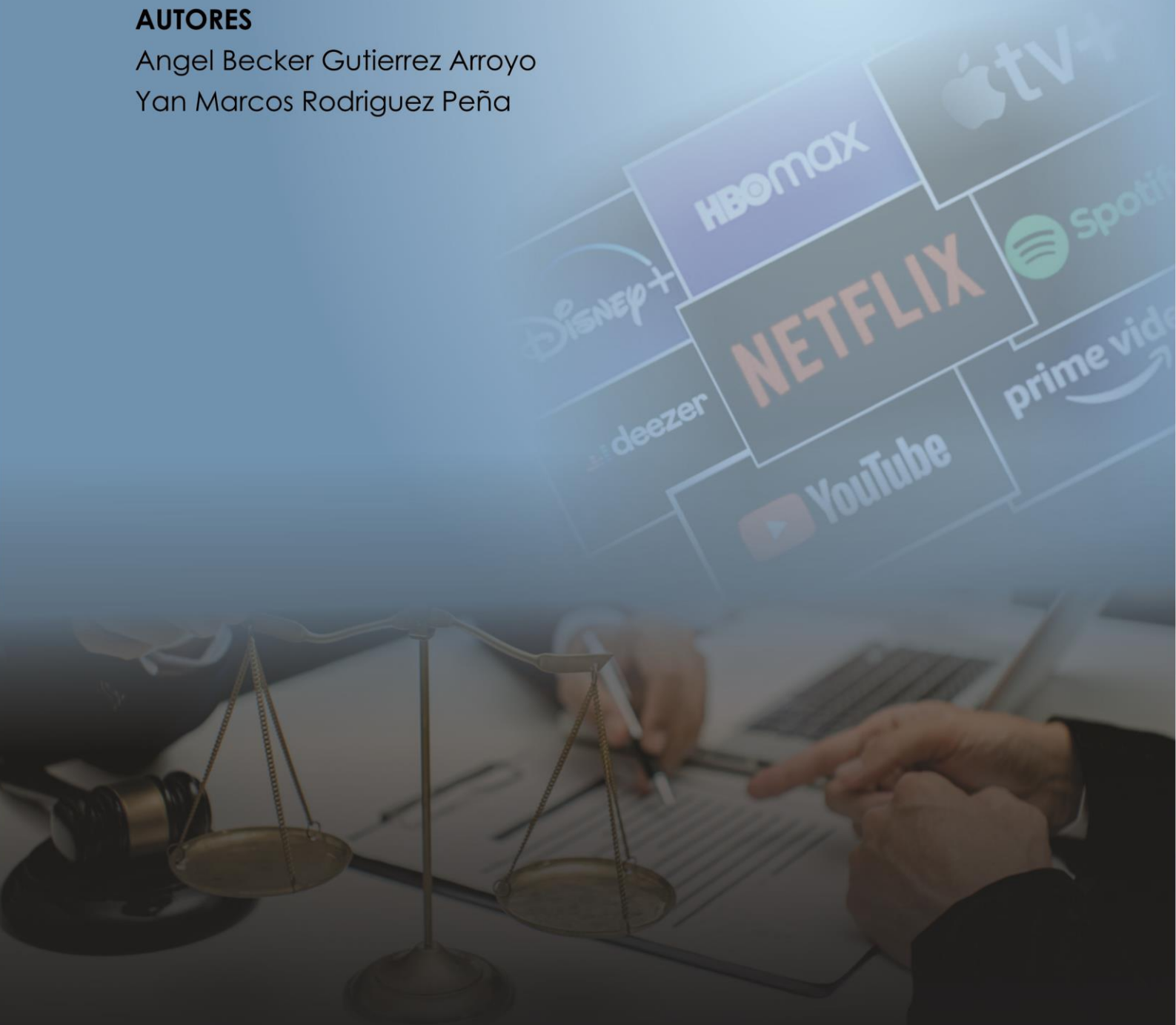


PROPUESTA DE TRATAMIENTO FISCAL PARA LOS SERVICIOS DIGITALES POR SUSCRIPCIÓN PRESTADOS POR EMPRESAS NO DOMICILIADAS A PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN PERÚ

AUTORES

Angel Becker Gutierrez Arroyo

Yan Marcos Rodriguez Peña



Centro Estudios Privados ZavaRod Institute
(CEPZI)

<https://www.zavarod.com/zavarod-institute>

ZAVAROD HOLDING S.A.

SOCIOS FUNDADORES

Michael Zavaleta Alvarez

Global Capital Market, Tax & Legal Partner ZavaRod Consulting, CEO ZavaRod Holding S.A.

michael.zavaleta@zavarod.com

Propuesta de tratamiento fiscal para los servicios digitales por suscripción prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales domiciliadas en Perú

Autores

® Angel Becker Gutierrez Arroyo

angelbegutierrez@gmail.com

Lima – Perú

® Yan Marcos Rodriguez Peña

u201821454@gmail.com

Lima – Perú

Editado por:

Zavarod Holding S.A

para su sello editorial Centro Estudios Privados ZavaRod Institute

Calle 20, N° 192, Corpac, San Isidro, Lima, Perú

Depósito Legal N° 2025-12935

ISBN:

ISBN: 978-612-48285-1-5



Telf: 051-22885611 / +51957826124

RUC 20563062691

Libro disponible en: <https://www.zavarod.com/libros-de-zavarod>

E-mail: cep.rep1@zavarod.com

Primera Edición Online: diciembre de 2025

ÍNDICE

Índice	3
Introducción	7
I. Marco teórico	11
1.1. Definición de tecnología de la información y economía digital	11
1.2. Contratos digitales	12
1.3. Definición de Servicios Digitales	17
1.4. Clasificación de servicios digitales	23
1.5. Sujetos no domiciliados	26
1.6. Prestación de servicio digital B2C	28
1.7. Establecimiento permanente	30
1.8. Convenios de doble imposición	35
1.9. Sistema de Retención y Percepción	39
II. Enfoque metodológico	42
2.1. Enfoque Metodológico	42
2.1.1. Diseño	42
2.1.2. Proceso	43
2.2. Procedimiento de análisis y elección de experiencia internacional	46
2.2.1. En el ámbito internacional	46
2.2.2. En el Ámbito nacional	47
3. Análisis de sistemas comparados	47
3.1. Legislación comparada de Europa	47
3.1.1. España	47
3.2. Legislación comparada de América	50
3.2.1. México	50
3.2.2. Costa Rica	53
3.2.3. Chile	55
3.2.4. Uruguay	58
3.2.5. Argentina	60
3.2.6. Colombia	63
4. Aplicación de premisas al caso peruano	68

4.1. Obligación del impuesto al consumo de servicios digitales.....	69
4.2. Obligación del Impuesto a la Renta de servicios digitales	70
5. Desarrollo del modelo y/o propuesta caso peruano.....	72
5.1. Enfoque Normativo	72
5.2. Proyecto de Ley del IR y del IGV	73
6. Conclusiones	100
Referencias	103

NOTA INTRODUCTORIA

Este documento busca evaluar cómo la economía digital influye en la estructura fiscal del Perú, en el marco B2C. Se estudiarán ejemplos concretos y se ofrecerán sugerencias para ajustar mejor las políticas tributarias a la era digital, identificando los desafíos y proponiendo recomendaciones para mejorar la normativa actual. La relevancia de este análisis radica en el creciente uso de servicios digitales por parte de los consumidores peruanos y la necesidad de contar con un marco fiscal que regule adecuadamente estas transacciones, garantizando equidad y eficiencia en el sistema tributario del país.

En el marco teórico, se abordan conceptos clave relacionados con los servicios digitales, la normativa fiscal peruana y comparaciones internacionales. Se exploran definiciones de servicios digitales y suscripción digital, así como las implicaciones fiscales en un escenario de servicios digitales B2C. Además, se analiza la normativa fiscal vigente en Perú, identificando su alcance y el tratamiento que actualmente se aplica. También se incluyen estudios de casos y prácticas adoptadas en otros países que han enfrentado desafíos similares en la implementación del tratamiento fiscal de los servicios digitales B2C, proporcionando un contexto comparativo que enriquece el análisis.

La metodología utilizada es de enfoque cualitativo y descriptivo, empleando la técnica de revisión documental para analizar legislación, doctrina y jurisprudencia. Se realizó un análisis exhaustivo para comprender cómo otros países han abordado e implementado la tributación digital B2C, y cómo estas prácticas pueden ser aplicadas en el contexto peruano. Este enfoque metodológico permitió una comprensión profunda de las complejidades fiscales asociadas a los servicios digitales B2C y la identificación de posibles soluciones basadas en experiencias internacionales.

Los resultados revelan que la normativa actual en el Perú presenta vacíos y ambigüedades que dificultan la regulación efectiva de los servicios digitales, generando diversas interpretaciones por parte de la administración tributaria, entes jurisdiccionales y los contribuyentes. Asimismo, las entidades no residentes que ofrecen servicios digitales a usuarios peruanos no siempre están sujetas a los mismos requerimientos fiscales que las empresas locales, lo que genera una competencia desleal y potenciales pérdidas de ingresos para el fisco peruano. Se identifican también las prácticas adoptadas por otros países, como

la implementación de directrices de retención y/o percepción en el momento del pago y la creación de registros fiscales específicos para proveedores de servicios digitales no domiciliados. Estos mecanismos permiten una mayor trazabilidad y control de las transacciones digitales, asegurando que las empresas extranjeras contribuyan equitativamente al sistema tributario del país en el que operan.

Las conclusiones destacan la necesidad de actualizar la legislación fiscal peruana para incorporar mecanismos que aseguren una tributación equitativa de los servicios digitales. Se recomienda la adopción de medidas como la implementación de un sistema de retención en la fuente para los servicios digitales B2C y la exigencia de un registro fiscal para las entidades no residentes que ofrecen estos servicios. Estas recomendaciones no solo buscan aumentar la recaudación fiscal, sino también garantizar un terreno de juego equitativo para todas las organizaciones que operan en el mercado peruano, sean locales o extranjeras.

En resumen, el libro propone un conjunto de directrices legales y administrativas que buscan cerrar las brechas en la normativa actual y asegurar que los servicios digitales B2C por suscripción, proporcionados por entidades no residentes, contribuyan de manera justa en el Perú. Esto fortalecería la transparencia y equidad en la tributación, y aseguraría que el crecimiento del mercado digital beneficie adecuadamente a la economía peruana.

La Molina, 04 de septiembre de 2025.

Por Angel Gutierrez

*Contador Público Colegiado
Universidad Alas Peruanas*

Yan Rodriguez

*Licenciado en Derecho
Universidad Señor de Sipán*

PROPUESTA DE TRATAMIENTO FISCAL PARA LOS SERVICIOS DIGITALES POR SUSCRIPCIÓN PRESTADOS POR EMPRESAS NO DOMICILIADAS A PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN PERÚ

Angel Gutierrez

*Contador Público Colegiado
Universidad Alas Peruanas*

Yan Rodriguez

*Licenciado en Derecho
Universidad Señor de Sipán*

Introducción

Durante los últimos años, aun después del COVID-19, el uso de internet se había vuelto una herramienta de relevancia para la sociedad, ya que permitía obtener información de manera rápida y oportuna, generar relaciones comerciales, interactuar con ciudadanos de otros países, estudiar de manera remota e incluso usar esta herramienta como un medio de distracción.

Producto de lo anterior, había surgido la conceptualización de la economía digital, la cual fue definida por el Organismo para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como “herramientas digitales que permiten comprar y vender productos o servicios en línea. Pasar a este sistema implicaba la transición de una economía tradicional que rara vez utilizaba las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) a otra en la que las TIC y la comunicación se integraban y mejoraban en todas las actividades relacionadas con factores sociales, culturales y económicos.” (OCDE 2012).

Sin embargo, la aparición de la economía digital también había traído consigo la preocupación de muchos países por gravar los servicios digitales que brindaban las entidades no domiciliadas a nivel mundial, pero ello había sido todo un reto porque (i) para el impuesto directo, o también denominado impuesto a la renta, no se podía aplicar la conceptualización

de establecimiento permanente, debido a que las transacciones comerciales en una economía digital no requerían de la presencia física de una entidad ni de mantener una razón social en el país donde realizaban una actividad económica; y, (ii) para el impuesto indirecto, cuando la relación comercial era B2C (empresa no domiciliada-consumidor final no afecto al impuesto), muchas veces existía la norma, pero no mecanismos idóneos para su recaudación.

De acuerdo con lo señalado por KPMG en la revista denominada Taxing the Digital Economy, de ciento cuatro (104) países, veintisiete (27) habían promulgado leyes respecto al impuesto directo (Impuesto a la Renta) y noventa y tres (93) países en relación con el impuesto indirecto (IGV). Para ello fue necesario generar cambios en la legislación, modificar las definiciones sobre servicios digitales y crear mecanismos de retención. Entre las naciones que realizaron estos cambios estaban: Italia, Portugal, Polonia, Turquía, Ucrania, Paraguay, Costa Rica, México, Argentina, Colombia, Chile, entre otros.

Como se puede apreciar en el párrafo anterior, varios países optaron por gravar los servicios digitales ofrecidos por entidades no residentes en los países donde brindaban sus servicios; no obstante, en Perú, a pesar de estar normado y de que, según el diario El Comercio (2020), el 83% de los individuos contrató su primer servicio de Streaming en 2020 y el 22% de las personas se suscribió al menos a cuatro plataformas diferentes, aún no se ejecuta su recaudación. Esto sugiere que el problema radica en que no existen lineamientos tributarios claros ni mecanismos de recaudación idóneos.

Es por ello que el análisis se centró en analizar y proponer un tratamiento tributario a los servicios virtuales suministrados por entidades no domiciliadas a individuos naturales bajo la modalidad de suscripción, tales como Netflix, Spotify, Apple Music, YouTube, entre otros, con el objetivo de ampliar la base fiscal en operaciones gravadas de acuerdo con el ordenamiento jurídico, en beneficio de la población.

Por otro lado, la finalidad del libro se centró en determinar el tratamiento fiscal para los servicios digitales por suscripción prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales en Perú. En cuanto a los objetivos específicos: i) Analizar la definición de servicios digitales por suscripción; ii) Analizar las diversas medidas fiscales implementadas a nivel internacional (Europa y América); iii) Analizar la normativa peruana respecto de los servicios

digitales por suscripción; iv) Determinar los beneficios y falencias de gravar con impuestos a los servicios digitales por suscripción.

Como se ha indicado en la problemática, en la actualidad existen cada vez más entidades que brindan servicios digitales en todo el mundo sin la necesidad de estar físicamente en un país. Esto ha ocasionado que muchas naciones hayan tenido que modificar su normativa para adecuar los conceptos tributarios tradicionales, con la finalidad de gravar estos servicios, tal como lo han hecho Argentina, Colombia, Chile, entre otros.

En el Perú, a pesar de que la normativa del Impuesto a la Renta (IR) y del IGV tiene el objetivo de gravar los servicios que son proveídos en el ámbito digital por empresas no domiciliadas, aún no se ha concretado su recaudación respecto a los servicios digitales (SD) prestados a personas naturales. Por consiguiente, este libro tiene el objetivo de evaluar las directrices legales y tributarias en materia de servicios digitales B2C en el Perú, específicamente aquellos que tienen la modalidad de suscripción e incluyen las aplicaciones (Apps).

Asimismo, sobre la base del análisis exhaustivo de la normativa, se busca presentar una propuesta para el tratamiento fiscal, incluido un mecanismo que permita la recaudación eficiente de los servicios ofrecidos de manera virtual por suscripción, brindados por entidades no ubicadas en el Perú.

En ese sentido, el presente libro podrá ser utilizado por el Estado peruano y/o por personas interesadas en la materia tributaria, ya sea como fuente de consulta y/o para proponer una ley respecto a los servicios digitales B2C en el Perú.

En esa misma línea, se puede mencionar que la contribución del presente trabajo se fundamentó en proponer un tratamiento fiscal para los servicios digitales suministrados por sujetos no residentes a personas naturales domiciliadas, bajo la modalidad de suscripción. Por ejemplo, los servicios prestados por plataformas como Netflix, Spotify, entre otros, los cuales no tenían una aplicabilidad práctica o eran poco claros hasta la fecha. Asimismo, la propuesta incluyó los mecanismos para lograr recaudar y/o gravar dichos servicios, ampliando así la base fiscal.

Asimismo, con el enfoque descriptivo buscó reunir información sobre el objeto materia de desarrolló un análisis de las diversas medidas fiscales implementadas en el ámbito internacional. Asimismo, ayudó a entender de cómo se debe implementar el sistema tributario de los servicios digitales por suscripción ofrecidos a personas naturales por sujetos no residentes.

Luego de investigar, analizar y revisar los ordenamientos jurídicos tanto a nivel internacional como nacional, se podría pensar en una propuesta de régimen tributario especial para las empresas no constituidas que ofrecen servicios digitales mediante suscripción a personas naturales residentes en el Perú.

Este libro recolectó información mediante entrevistas a expertos, focus group dirigidos a profesionales en derecho y contadores. Con la información recolectada se analizaron los datos del ámbito de doctrina, legislación y jurisprudencia tanto nacional e internacional.

Finalmente, mediante la discusión e interpretación comparativa, se logró conocer los alcances del libro y poder adoptar posición y mejoras en la legislación respecto a los servicios digitales brindados por no domiciliados a personas naturales que habitan en un espacio territorial específico del Perú.

I. MARCO TEÓRICO

1.1. Definición de tecnología de la información y economía digital

La tecnología y la información generaron una revolución a nivel mundial, por lo que la sociedad tuvo que adaptarse de manera rápida a los distintos cambios tecnológicos. En el marco de lo anterior, surgió el concepto de TIC, que se refiere a una serie de herramientas, programas y recursos que se utilizan para compartir y procesar información a través de diversos soportes tecnológicos, ya sea para el desarrollo personal o económico, permitiendo el crecimiento de las distintas economías y la generación de nuevos ingresos a las familias.

En ese contexto, también surgió el concepto de economía digital, un término o paradigma relacionado con las TIC. Según Kling y Lamb (1999), se trata de un área de la economía que incluye productos y servicios cuya creación, fabricación, venta o prestación depende en gran medida de las tecnologías digitales. Mediante este tipo de economía se brindan productos o servicios al público en general, para satisfacer distintas necesidades. Además, se puede precisar que la economía digital se refiere a la infraestructura digital, que está conformada por: i) aplicaciones digitales y dispositivos, ii) plataformas digitales, iii) infraestructura de datos y, iv) redes de TIC para su funcionamiento (UNCTAD, 2019). Cabe precisar que la economía digital utiliza las TIC para contribuir a los ingresos de un país de manera directa o indirecta, promoviendo la generación de nuevos métodos de negocios mucho más eficientes que los tradicionales, y generando una expansión del comercio electrónico.

Por lo tanto, es necesario conocer en qué consisten las TIC, a pesar de que diferentes autores ofrecen una conceptualización distinta según el ámbito de análisis. Sin embargo, el uso o composición de esta herramienta es el mismo. Para la OCDE (2002), las TIC se conceptualizan como aquellos artefactos emisores-receptores de datos que ayudan a capturar, transmitir y desplegar comunicaciones que permiten el crecimiento de la riqueza desde distintos sectores económicos, los cuales brindan productos o servicios.

Por su parte, Álvarez y Mayo (2009) definieron las TIC como una realización social que ayuda a los distintos procesos de información. Esto se logró producto de los diversos desarrollos tecnológicos, con el fin de construir y ampliar el conocimiento, permitiendo satisfacer las necesidades de los ciudadanos u organizaciones.

De forma similar, Ortega y Bracho (2008) refirieron que las TIC brindan herramientas intelectuales para que los ciudadanos, proveedores, entidades públicas y gobiernos tomen decisiones de manera eficiente para cumplir con sus metas u objetivos establecidos, logrando así un crecimiento de las ciudades, modernización y mayor cambio acelerado, producto de la innovación y de la aplicación de estrategias tecnológicas.

Las TIC tienen una relación muy estrecha con la economía digital, dado que, mediante las tecnologías digitales (comercio electrónico, marketing digital, redes digitales, FinTech), la sociedad ha buscado nuevos modelos para generar negocios. La economía digital busca entrelazar los servicios, suministros o procesos, logrando automatizar sus distintas actividades, lo que ha permitido que distintos negocios trasciendan sus fronteras y culturas, generando nuevos patrones de conducta y realidad (Stolik, 2023).

Como se precisó en líneas anteriores, según Poncela (2019), para que exista la economía digital deben estar presentes las TIC, ya que estas son la herramienta que contribuye con la innovación, generación de puestos de trabajo, incremento de ingresos económicos, entre otros beneficios. Por lo tanto, las TIC son el motor esencial para que funcione la economía digital.

Ante esto, se puede mencionar que, para que se origine la economía digital, es necesario el uso de internet, accesos en línea y otras tecnologías que faciliten la interacción entre proveedores y consumidores, permitiendo adquirir productos o servicios digitales. Todo ello genera una actividad económica o ingresos para la sociedad.

Las actividades económicas o ingresos que generen personas naturales o jurídicas, ubicadas dentro o fuera del territorio nacional, se encuentran sujetas al pago de algún tipo de tributo (Impuesto a la Renta, IGV u otro). Sin embargo, uno de los principales retos que plantean los impuestos en la actualidad es la brecha existente entre el lugar donde se consume el servicio digital y donde las empresas que brindan dichos servicios pagan sus impuestos.

1.2. Contratos digitales

La adquisición de un producto o servicio radica en la voluntad o el deseo de cada ser humano para cubrir sus necesidades, desde comprar un producto o servicio a menor costo, hasta celebrar acuerdos por grandes sumas de dinero que requieren de un contrato, y estos pueden

ser de forma verbal, escrita o electrónica. Sin embargo, en la actualidad, por la falta de lealtad y confianza, se evita suscribir acuerdos de forma verbal.

El origen de los contratos en el derecho privado radica en Roma y el finiquito de un contrato se desprende del latín *contractus*, que significa “pacto”, por lo que la voluntad de las partes, basada en su autonomía, y los acuerdos o pactos resultan tener efectos jurídicos, tal como se estipula en el principio denominado *Pacta Sunt Servanda*, cuyo significado es que “lo pactado obliga”. En tal sentido, firmar un pacto o acuerdo crea una obligación recíproca entre las partes que lo suscriben (Mesa y Bolívar, 2016).

Con el pasar de los años y el surgimiento de nuevas herramientas tecnológicas, ha cambiado la forma de adquirir productos o servicios. La forma tradicional era verbal, luego escrita, y en la actualidad existe la tendencia de los contratos digitales. Esto se originó en 1996 con el abogado y científico computacional Nick Szabo, quien usó por primera vez el término *Smart contract*. Para ello, se generaron protocolos y software de computadoras que simulaban las cláusulas contractuales, con el objetivo de reducir la probabilidad de incumplimiento, generando contratos inteligentes sin el uso de inteligencia artificial. Estos contratos solo utilizaban algoritmos computacionales para todo tipo de contrato digital, siendo una idea novedosa a pesar de no contar con la tecnología necesaria en ese momento. Sin embargo, en 2008 se logró desarrollar la tecnología blockchain, que transfiere datos y codifica la información (Padilla, 2020).

Para Solis et al. (2019), consideraron al blockchain como una tecnología que genera aplicaciones para ser usadas por distintas empresas u organizaciones, con el fin de compartir información y realizar operaciones sin la necesidad de intermediarios, generando confianza en los datos compartidos, como la inmutabilidad y el no rechazo.

Por su parte, Almonacid y Coronel (2019) definieron el blockchain como un código de acceso libre para distintos países que desean descargar, usar o desarrollar herramientas de gestión de operaciones en línea, lo que permite generar múltiples aplicaciones y proporcionar los siguientes beneficios: i) Mayor seguridad en las operaciones. ii) Descentralización, dado que

la información es pública y puede ser validada por cualquier autoridad. iii) Rastreo de las operaciones para lograr una mayor transparencia en la actividad económica.

Una de las aplicaciones más importantes en el ecosistema blockchain son los contratos inteligentes o *smart contracts*, dado que este mecanismo combina la información y sus protocolos, logrando ejecutar las condiciones de los contratos que se soliciten. Por otro lado, el autor Valencia (2019) señaló que los contratos inteligentes utilizan programas informáticos con la finalidad de asegurar, hacer cumplir y concretar la voluntad de las partes suscritas de manera facultativa. Todo ello genera negociación y permite tener de manera rápida y clara la información ante posibles incumplimientos de las relaciones contractuales firmadas entre los sujetos u organizaciones.

Para Almonacid y Coronel (2020), los *smart contracts* (SC) son un tipo tecnológico que se basa en pautas electrónicas que se ejecutan de manera inmediata y se crean a través de códigos, posibilitando que un ordenador lea el contrato y concrete distintas instrucciones u órdenes. Todo ello es posible gracias a la tecnología blockchain, que brinda seguridad y exactitud en las operaciones. Dicha información se encuentra agrupada en bloques y resguardada por complejos algoritmos matemáticos.

Los contratos digitales o *smart contracts* son códigos informáticos que permiten la ejecución de distintas responsabilidades contractuales de manera automática mediante el uso de una herramienta tecnológica, la cual busca disminuir las demandas por incumplimiento de los contratantes. Sin embargo, no todo contrato inteligente puede considerarse como tal; en algunas ocasiones solo se trata de mecanismos de automatización de operaciones originadas por alguna condición contractual, como pagos, depósitos, entre otros. Asimismo, se reconocen distintos niveles de *smart contracts*, según Cáceres (2023).

i. Los *smart contracts* que simplemente autoejecutan un contrato; este tipo de contrato es poco complejo y rápido de procesar, dado que solo requiere la adecuación de las normas para proteger los intereses de los participantes o agentes económicos, pudiendo obtener bienes digitales o seguros.

ii. **Los *smart contracts* celebrados por agentes artificiales;** en esta modalidad, los contratos se generan mediante programación a través de un sistema experto que pertenece a la Inteligencia Artificial (IA). Para ello, se requiere el conocimiento humano que se ingresa en un algoritmo para solucionar problemas de alta complejidad. Con este tipo de contratación, se combinan herramientas tecnológicas y también la Inteligencia Artificial, reduciendo la participación del ser humano.

iii. **Los *smart contracts* celebrados por sistemas interoperativos;** para la celebración de estos contratos no se requiere la intervención de un acto humano, solo se concretan con la interoperabilidad de distintos sistemas informáticos, generando interacción entre los sujetos y ejecutando tareas conjuntas, como, por ejemplo, la asistencia de Amazon.

Asimismo, los contratos inteligentes tienen una estrecha relación o vínculo con los contratos de servicios o contenido digital, dado que permiten tratar, compartir y consultar información de forma digital, creada por consumidores o proveedores que buscan interactuar de manera directa o mediante plataformas por suscripción o descarga (García, 2020). En los contratos inteligentes de servicios digitales, brindados por proveedores a consumidores finales (B2C), el distribuidor se obliga a otorgar contenidos digitales para los usuarios finales a cambio de una contraprestación económica, siendo necesario el manejo de datos personales para otorgar el servicio solicitado (Paredes, 2021).

Por otro lado, Aparicio (2021) señala que el otorgamiento de contenido digital se genera a solicitud del consumidor, por un determinado periodo o mientras dure el mismo, según las condiciones que brinda el distribuidor del contenido. Este tipo de servicios brinda un valor añadido a sus suscriptores, como espacios de almacenamiento, valoración del contenido, alertas de contenido preferente, descargas, entre otros. Por lo tanto, para otorgar el contenido, se genera una obligación de dar por parte del proveedor y un derecho hacia el consumidor. Por ejemplo, en el siguiente gráfico se aprecia la forma de contratación de un servicio digital por suscripción, como es el caso de Netflix.

Figura 1
Diagrama de contratación por suscripción



Nota. Elaboración realizada por los investigadores.

Para la suscripción de un servicio digital en nuestro país, solo se requiere la voluntad del consumidor final y contar con algún medio de pago para tener acceso al servicio requerido. En algunos casos, se brindan ciertos beneficios o membresías al momento de contratar. Asimismo, el usuario puede ejercer el derecho de resolución del contrato en cualquier momento; para ello, se requiere que el consumidor comunique al proveedor su voluntad de resolver el contrato. Esta declaración puede ejercerse mediante una llamada, correo o cualquier otro medio que proporcione el proveedor. No obstante, también puede generarse una resolución del contrato por parte del comercio en cualquier momento (Herrerías, 2022).

Por último, es preciso señalar que los contratos de servicios digitales se cumplen según las condiciones brindadas por el proveedor, quien debe cumplir sus obligaciones cuando se genera la contraprestación económica. Todo ello se basa en los principios de puntualidad, buena fe, integralidad y el principio de cumplimiento (De Oliveira, 2022).

1.3. Definición de Servicios Digitales

Para abordar el presente apartado, es necesario conocer la definición de términos. El vocablo "servicio", según la Real Academia Española, tiene distintos significados o connotaciones. Para el libro, se puede definir como servicio (RAE) aquella acción de velar por los intereses o satisfacer los requerimientos de la comunidad o de cualquier organización gubernamental o privada.

Por su parte, Gonzales et al. (1989) precisaron que los servicios son aquellas actividades económicas diversas que no brindan bienes, y podemos encontrar en ellas el transporte, el sistema bancario, las comunicaciones, los servicios personales, sociales, etc. Asimismo, cada una de estas actividades es muy distinta de las otras y su finalidad es satisfacer necesidades.

Por otro lado, Horovitz (1994) refirió al servicio como la prestación de diversos bienes materiales o inmateriales hacia el cliente, como resultado del costo, la notoriedad del mismo y la buena imagen que los usuarios esperan.

El otorgamiento de un servicio puede generarse de manera presencial o digital, transformando los usos y costumbres de los consumidores. Como se ha observado en los últimos años, la sociedad busca adquirir bienes o servicios mediante el internet u otros medios equivalentes, dado que ofrecen comodidad y eficiencia en las distintas actividades diarias. Por ejemplo, en el Perú, el comercio virtual es uno de los sectores importantes en el ecosistema digital, dado que las ventas por este medio crecieron de manera destacada en el año 2020, alcanzando los 6 000 millones de dólares (Cámara Peruana de Comercio Electrónico [CAPECE], 2021).

Por lo tanto, se plantea la pregunta: ¿en qué consiste la digitalización?, se puede señalar como un sistema de invención constante que requiere el uso de nuevas tecnologías, como la computación, internet, comunicación y programación, que permiten la conectividad y están relacionadas entre sí. La principal finalidad es (Vilaplana y Stein, 2020):

- i) Generar cambios de manera total o parcial en los distintos negocios,
- ii) Crear o modificar los distintos procesos para lograr mejores resultados y,
- iii) Permitir la adaptación dinámica de sus integrantes.

La OCDE (2021) señala que la digitalización ayuda a reemplazar los métodos de las empresas tradicionales, que solo usaban el papel, para luego pasar al uso de sistemas digitales que procesan y almacenan datos para lograr una mayor eficiencia. Todo ello dio origen a la transformación digital, la cual genera modificaciones en la operatividad de las administraciones tributarias, dando a conocer los nuevos modelos en que los usuarios interactúan y realizan actividades económicas.

Por lo tanto, con la transformación digital se ha logrado el acceso a internet, la adquisición de nuevas tecnologías y el uso de servicios digitales. Estos sistemas en línea generan el procesamiento de información de manera remota ante el requerimiento de los clientes, con funciones primordiales o avanzadas que otorgan nuevas soluciones a través del uso de internet (García y Gertrudix, 2011). Una de las peculiaridades fundamentales de estos sistemas es que logran unificar datos mediante distintas aplicaciones, las cuales ayudan a los usuarios finales a modificar, utilizar, registrar, recomendar o generar alguna operación. Por lo tanto, para el uso de los contenidos, se debería obtener una licencia, permiso o derechos de uso (Álvarez y Gertrudix, 2011).

Por otro lado, Quimbayo (2022) menciona los servicios digitales, como los relacionados con la tecnología o servicios de asesoramiento. Estos servicios generan dinero en el país donde se realizan, sin importar desde dónde se presten, con ejemplos claros en situaciones cotidianas.

Ramírez et al. (2023), en su trabajo titulado *“Examen de los impuestos en los servicios en línea: estudio de normas y situaciones en América Latina y específicamente en Ecuador”*, señala que los servicios digitales son aquellos que se proporcionan a través de la web o de canales digitales y que no necesitan la presencia física de una persona para su utilización o disfrute. Estos servicios han cobrado auge en los últimos diez años y ofrecen una amplia gama de alternativas, desde plataformas de ocio virtual como YouTube y Apple Music hasta herramientas de comunicación y correo electrónico como Telegram y Yahoo Mail.

Según Escribano (2019; como cita en el Artículo 3.5 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS), refiere que los servicios digitales son aquellos brindados mediante el uso de internet o una red electrónica y son básicamente automatizados, requiriendo una intervención

humana mínima y que no pueden prestarse sin TIC. Para considerar que un servicio es digital, debe cumplir lo siguiente: i) ser brindado mediante internet o una red electrónica, ii) el otorgamiento de la prestación debe ser esencialmente automatizado, iii) el suministro es imposible en ausencia de las tecnologías de la información (p.18).

En el proyecto OCDE/G20, los servicios digitales se refieren a la capacidad de las entidades para establecer una presencia virtual en países extranjeros sin pagar impuestos debido a la ausencia de una "conexión" según la normativa mundial vigente. Esto incluye la asignación de valor derivado de la creación de datos basados en la ubicación, que pueden intercambiarse a través de productos y servicios que son ofertados de forma virtual, la categorización de los ingresos procedentes de metodologías empresariales novedosas, la ejecución de normativas fundamentales y la garantía de la recaudación efectiva del IVA/SII por bienes y/o servicios digitales (OCDE, 2014).

Asimismo, en el inciso m) del artículo 88 de la legislación argentina del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los servicios que son de naturaleza digital comprenden las actividades realizadas a través de internet o de otra aplicación de protocolos, plataformas o tecnologías de internet, así como las prestadas a través de otras redes que ofrezcan servicios similares. Estos servicios se caracterizan por su naturaleza automatizada y la mínima necesidad de participación humana.

En el ámbito nacional, existen normas, casaciones, directrices del tribunal fiscal e informes de SUNAT que abordan los servicios digitales. Sin embargo, en la actualidad, todavía es imposible recaudar este tributo para las operaciones business to consumer (B2C). Por ejemplo, según el artículo 9 inciso (i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los servicios digitales son actividades realizadas a través de internet o mediante cualquier cambio o uso de protocolos, plataformas o tecnologías de internet, o mediante cualquier otra red que ofrezca servicios similares, cuando el servicio se utiliza, se emplea o se consume económicamente dentro del país.

Asimismo, en la Casación Nro. 16003-2023-LIMA, se pronunció respecto a los servicios digitales, y en dicho recurso existía controversia sobre los servicios profesionales prestados por empresas domiciliadas en Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador, para ser usados en el

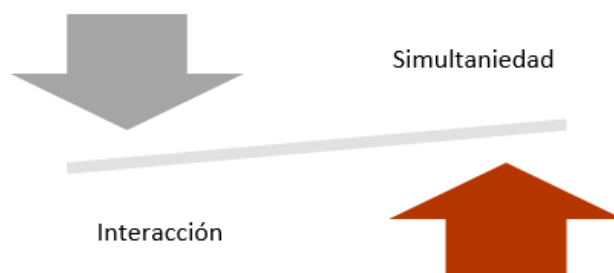
Perú. El servicio se realizó en el exterior; sin embargo, el informe se envió por correo. En el presente caso, el proveedor de los servicios profesionales declaró el servicio brindado como asistencia técnica, en consecuencia, la tasa gravada para dicho servicio sería del 15 % de la renta. No obstante, el ente administrativo tributario procedió con la recalificación del servicio, precisando que el trabajo realizado por la empresa del exterior se trataba de un servicio digital y le correspondía pagar una tasa del 30 % de la renta, dado que la prestación otorgada no constituía asistencia técnica, pero sí calificaba como un servicio digital. Asimismo, se precisa que también se consideran como servicios digitales los accesos electrónicos a servicios de consultoría, incluidas las actividades profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.), que pueden ser brindados mediante videoconferencia, correo electrónico u otro canal de comunicación remota.

Por su parte, la última instancia judicial (la sala) fundamentó su decisión en la interpretación literal de la norma y precisó lo siguiente respecto a los servicios digitales: se considera como tal a todo servicio otorgado mediante el uso de internet, plataforma tecnológica o cualquier otra red del ámbito público o privado que preste algún servicio mediante accesos en línea, con dos características esenciales: i) Son automáticos y, ii) Requieren el uso de las TIC.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 09890-4-2019, de fecha 30 de octubre de 2019, resolvió una controversia respecto a los servicios digitales otorgados por una empresa no establecida a otra empresa con domicilio en el territorio nacional, que buscaba implementar un sistema de tipo MES (*Manufacturing Execution System*). Para ello, la empresa no residente consideró que se debía pagar el tributo del 15 % por asistencia técnica, pero el ente administrativo tributario consideraba que se trataba de un servicio digital y que el pago sería superior al señalado anteriormente (30 %). Sin embargo, el Tribunal Fiscal desarrolló los elementos y la aplicación de los servicios digitales, precisando que, para considerarse un servicio digital, debe ser un servicio y no un producto, además de otorgarse mediante internet, plataformas o cualquier otro medio que utilice internet y ser esencialmente automático, con un uso económico dentro del país. En dicha resolución, se toman elementos de los servicios digitales que fueron desarrollados en la “X Jornada de Derecho Tributario Nacional”, y estos son los siguientes:

a) Un servicio y no un bien. - Implica el otorgamiento de la prestación de manera intangible, con contenido intelectual, y su prestación no mantiene un lugar físico estable, siendo otorgado mediante medios electrónicos. Tiene como características los siguientes aspectos:

Figura 2
Características de un servicio y no un bien



Nota. Elaboración realizada por los investigadores.

La simultaneidad se encuentra relacionada con la prestación del servicio de manera efectiva, automática e instantánea, y su agotamiento se produce en el mismo momento en que se usa el servicio. En el caso de interacción, se concreta después de la simultaneidad a requerimiento del usuario, produciendo que las partes puedan establecer un vínculo entre el proveedor y el consumidor.

b) Otorgamiento del servicio mediante internet, aplicaciones, plataformas o tecnologías utilizadas por internet u otra red equivalente: este mecanismo hace referencia a las diversas vías electrónicas que existen en la actualidad y se usa a través de internet.

c) Uso a través de accesos en línea: El requisito señalado es de gran importancia para considerarse un servicio digital, dado que el otorgamiento del servicio ayuda al consumidor a atender sus requerimientos de manera rápida e instantánea. Para este elemento, se analizan cuatro aspectos:

- Los consumidores pueden usar el servicio mediante un medio electrónico con acceso en línea (por ejemplo, internet), sin que exista presencia física.

- El otorgamiento del servicio, su aprovechamiento y consumo se generan de manera instantánea y simultánea, es decir, en línea.
- El uso o aprovechamiento del servicio se genera de manera remota por parte del proveedor (sin presencia física).
- Se brinda y ejecuta en tiempo real.

d) Esencia automática: Se reemplaza la mano de obra humana por medios electrónicos o dispositivos automáticos.

e) Uso de la tecnología de la información: Requiere dispositivos electrónicos y de comunicación a gran velocidad para poder reproducir sonidos, datos, videos y otros.

En el presente caso, el Tribunal Fiscal señaló que no se trataba de un servicio digital, debido a la presencia humana al momento de brindar el servicio, sino que se trataría de asistencia técnica.

Por último, la SUNAT, en el Informe N.º 000039-2024-SUNAT/7T0000 de fecha 06 de junio de 2024, brindó alcances sobre servicios digitales y precisó que los servicios de soporte técnico que no son esencialmente automáticos están sujetos al IR bajo la premisa de servicios digitales, y para ello deben cumplir los siguientes supuestos: i) se otorguen en línea mediante una plataforma electrónica, permitiendo que los consumidores puedan gestionar consultas, las cuales se atiendan por técnicos a través de las mismas plataformas o correos electrónicos. ii) el servicio pueda otorgarse mediante videoconferencias o correo electrónico, siendo su uso y consumo económico dentro de nuestro país.

Previo a lo antes señalado, en los documentos Nro. 018-2008-SUNAT/2B0000 y 124-2012-SUNAT/4B0000 se especifica que los servicios digitales pueden contar con las siguientes características para ser calificados como tales:

- Ser considerado como servicio y generar una prestación entre proveedor y consumidor.
- Se otorgue mediante internet, cualquier adaptación, aplicación o plataforma que requiera de internet u otra red.

- Se brinda a través de accesos en línea (conexión a red) y de manera inmediata.
- Tiene que ser automático, existiendo mínima intervención del ser humano.
- Requiere el uso de la tecnología de la información, para lo cual es necesario contar con herramientas tecnológicas.

Finalmente, es necesario evaluar cada caso en concreto, tomando en consideración los elementos de los servicios digitales plasmados en la Ley del IR, para determinar si la transacción materia de análisis se trata de un servicio digital. De igual forma, se debe tener en cuenta la posición de la SUNAT, del tribunal fiscal y del tribunal constitucional respecto a su postura sobre los servicios digitales, dado que estas son diversas. Esto genera una inseguridad jurídica tributaria respecto a estos servicios, ocasionando múltiples interpretaciones por parte de la SUNAT, entes judiciales y contribuyentes.

1.4. Clasificación de servicios digitales

Los servicios digitales tienen distintas clasificaciones. Estas pueden ser de acceso libre o restringido, por lo que a continuación se presentan algunas clasificaciones.

Figura 3

Esquema de clasificación de servicios digitales

		«Solo átomos»	«Bits + átomos»	«Solo bits»
Cerrada	Impuesta	Dispositivos organizacionales bajo estructuras jerárquicas (e. g., empresas u organizaciones gubernamentales).	Plataformas de compartición con proveedor único (e. g., Car2go, sistemas de bicicletas compartidas). Plataformas de ventas (e-commerce) de una única empresa.	Plataformas de <i>streaming</i> (e. g., Netflix, HBO Max, Spotify). Plataformas para usuarios individuales (e. g., aplicaciones de bancos en línea, AWS).
	Colaborativa	<i>Commons</i> u organizaciones de bienes comunes en recursos de propiedad común (Ostrom, 1990).	Espacios digitales de compra/venta cerrados (e. g., ForoCoches o grupos de Facebook). Plataformas de uso interno en organizaciones (e. g., intranets).	Grupos de WhatsApp o Facebook. Patreon. Microsoft Teams o Brela.
Abierta	Impuesta	«Bienes públicos» (e. g., bibliotecas públicas o parques).	Plataformas de dos caras (e. g., aplicaciones de <i>delivery</i> y e-commerce, Uber, Airbnb).	Redes sociales (e. g., Facebook, Twitter, WhatsApp). Aplicaciones de archivos de uso compartido (e. g., Google Drive o Dropbox).
	Colaborativa	Espacios autogestionados (e. g., <i>hackerspaces</i> o <i>hacklabs</i>).	<i>Bancos de tiempo</i> .	Plataformas de <i>software</i> abierto (e. g., Linux, Android, R). Proyectos de colaboración abierta (e. g., Wikipedia, Stackoverflow, GitHub).

Nota. El presente gráfico brinda una clasificación de los servicios digitales (Canales y Hülkamp, 2020, p. 10).

La tabla, fue adaptada a partir del libro denominado "Tributación de los servicios digitales", muestra una clasificación que se desarrolla a continuación:

Tabla 2
Clasificación de los servicios digitales

Tipo de servicio digital	Definición	Ejemplos
Buscadores	Normalmente, cuando se habla de herramientas de búsqueda, la primera que viene a la mente es Google, pero existen otras herramientas de búsqueda que pueden ajustarse a diferentes necesidades. La historia de las herramientas de búsqueda, tal y como las conocemos hoy, se remonta a 1994. Comenzaron como proyectos en universidades, donde la herramienta de búsqueda o "araña" era el eje principal de su función. La historia de las herramientas de búsqueda, tal y como las conocemos ahora, se remonta a 1994. Comenzaron como proyectos en universidades donde la herramienta de búsqueda o araña era el eje principal de su función.	- Yahoo. - Google - Webcrawler - Ask - Bing - Yandex - Naver
Correo electrónico	El correo electrónico, o e-mail, es un servicio de red que permite el envío y la recepción de información a través de redes de comunicación electrónica. Es importante señalar que, en la actualidad, es imprescindible para abrir otros tipos de cuentas, ya sea para hacer compras en línea, utilizar redes sociales, mensajería instantánea o participar en foros, entre otros usos.	- HubSpot - Gmail - ProtonMail - iCloud Mail - Zoho Mail - Outlook - Mailbox.org - Bluehost - Rackspace
Páginas web	Se trata de una parte fundamental de la WWW (World Wide Web), que es un documento electrónico que contiene información específica sobre un tema determinado, ya sea profesional, personal, de servicios o de información. Este documento se guarda en un ordenador conectado a internet, que lo publica en línea. En su interior, se pueden encontrar textos, imágenes, documentos y datos que se combinan para crear una página atractiva, que	- Google.com - Youtube.com - Facebook.com - Twitter.com - Instagram.com

Sitios web	a menudo cautiva al internauta y lo lleva a explorar más a fondo mediante hipervínculos. A menudo se confunden las páginas web con los sitios web, y aunque solemos pensar que son lo mismo, son diferentes. Un sitio web es un conjunto de documentos digitales compuesto por varias páginas web sobre un tema concreto. Consta de una página principal, como https://www.unam.mx/ .	<ul style="list-style-type: none"> - Landing pages - Blogs - Reportes - Ebooks
Aplicaciones	El mercado de las aplicaciones para teléfonos móviles está en constante expansión. Muchas empresas no quieren perder la oportunidad de entrar en este campo y crear una aplicación que se adapte a sus necesidades. Sin embargo, muchas de ellas desconocen los distintos tipos de aplicaciones disponibles y cuál es la que más les conviene. Esto se debe a que existe una gran variedad de aplicaciones, incluidas las de socialización, compras, transporte, alojamiento, música, vídeos, películas, imágenes, fotografía, juegos, salud, lectura, almacenamiento y mucho más.	<ul style="list-style-type: none"> - Facebook - Messenger - Twitter - WhatsApp - Amazon - PedidosYa - Aliexpress - Uber - Cabify - Airbnb - Booking.com - Spotify Music - Netflix - YouTube

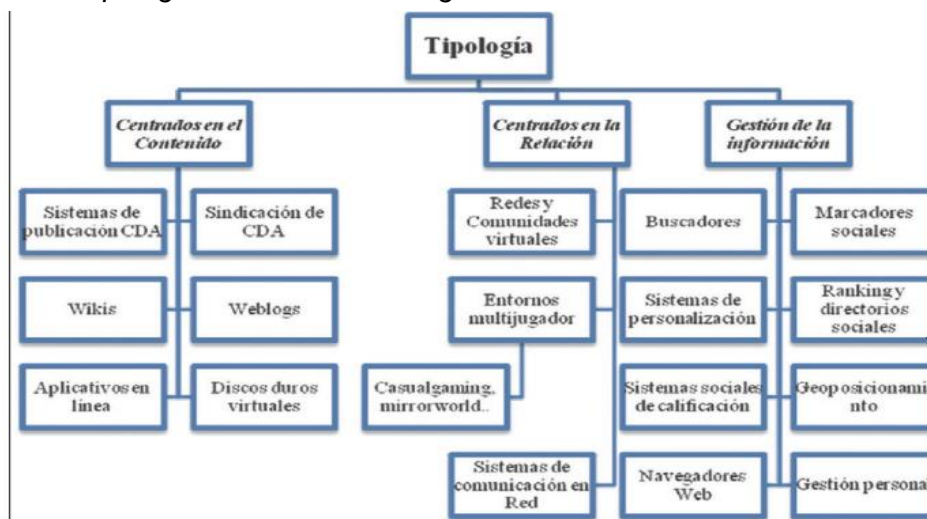
Nota. Revela los servicios digitales que se ofrecen en el mercado (Rivas, 2018).

No obstante, la tipología de los servicios digitales antes mencionada no es la única. Por ejemplo, los autores García y Gertrudix (2011) señalan que los servicios y la información accesibles en internet pueden clasificarse de la siguiente manera: a) Basados en el contenido, como los medios que se encuentran en plataformas de intercambio o se descubren a través de motores de búsqueda, directorios, etc., donde se mezclan elementos básicos de agregación; b) Paquetes web, creados mediante la reorganización de bloques de información estructural combinados con diversos tipos de medios, que van desde noticias individuales hasta sitios web completos. Este enfoque lo adoptan, por ejemplo, los agregadores o los sistemas Webtop; c) Referencias o metainformación, que recombinan fuentes de información y no la información en sí, aunque pueden incorporar algunas partes como cabeceras, resúmenes, etc. (p. 125).

Del mismo modo, los autores antes mencionados también proponen otra clasificación de los servicios digitales, considerándolos automáticos, sencillos para el ámbito público y permitiendo

el acceso de manera autónoma sin depender de la intermediación de las organizaciones. Estos servicios tienen implicancias positivas para la sociedad, siempre y cuando se utilicen las TIC de manera correcta. Por lo tanto, en la siguiente figura se ofrece otra tipología de los servicios de naturaleza online.

Figura 4
Tipología de los servicios digitales



Nota. El presente gráfico brinda una clasificación de los servicios digitales (García y Gertrudix, 2011).

El gráfico esboza una sugerencia de SD centrada en la función "esencial" del servicio y/o contenido, es decir, el propósito fundamental que le da significado y el elemento central que impulsa el uso por parte de los usuarios. De este modo, los contenidos y servicios digitales abiertos se dividen en seis categorías principales: a) centrados en el contenido; b) centrados en las relaciones; c) centrados en la gestión de la información; d) centrados en la administración de la información; e) centrados en el contenido; f) centrados en la gestión de la información (García y Gertrudix, 2011).

1.5. Sujetos no domiciliados

Los sujetos que realizan cualquier actividad económica dentro de las fronteras de un país deben tener una dirección válida (domicilio) para cumplir con sus obligaciones y ejercer sus derechos. Julien Bonnetcase, en su libro *Panorama Básico del Derecho Civil* de 1997, sobre la dirección, explica: "La dirección identifica al individuo desde una perspectiva territorial; lo

vincula a un lugar concreto en términos jurídicos y sociales, pero no necesariamente en la práctica. La dirección es la localización jurídica del individuo."

Asimismo, tener la condición de domiciliado es un criterio muy importante, el cual permite determinar la situación jurídica de un contribuyente. En consecuencia, la dirección es importante para particulares y empresas en su interacción con la Administración Tributaria, ya que todos los requerimientos y notificaciones se envían correctamente a la dirección del contribuyente. Por lo tanto, los contribuyentes deben informar a la Dirección General de Ingresos sobre cualquier cambio en su dirección (Illescas, 2014).

Sin embargo, las personas naturales o jurídicas que no se hallen en ningún espacio en el Perú también tienen derechos y obligaciones, y pueden ser consideradas sujetos tributarios solo si sus rentas provienen del Perú. Este aspecto tributario ha generado, a nivel mundial, diversas complicaciones al momento de generar la recaudación respectiva. A fin de no pagar dos veces el mismo impuesto (impuesto sobre la renta) en distintos estados, se han suscrito convenios de doble imposición, los cuales son previamente negociados por el ente estatal de acuerdo con su realidad económica.

En Perú, según la SUNAT (2024), se considera como no residentes a peruanos que establecen su residencia principal fuera del país. Asimismo, se incluye en esta categoría a los extranjeros que no tienen un domicilio o lugar en el Perú o que, a pesar de tener residencia, se ausentan superando los 183 días en un periodo de 12 meses.

En España, la Ley 27/2014, reguladora del impuesto sobre sociedades, desde el 27 de noviembre, estableció en su apartado sobre residencia y domicilio fiscal que la entidad tributaria podrá presumir que una empresa es no residente si su domicilio está en un país o territorio geográfico de baja o nula tributación, de los señalados en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, del 29 de noviembre. En el apartado 1 de la misma disposición, respecto al fraude fiscal y territorios de nula imposición, se señala que una entidad no residente tiene su domicilio efectivo en España si su activo principal, directo o indirecto, está constituido por bienes o derechos situados o utilizados en el territorio de España. Adicionalmente, si su actividad principal se desarrolla en el Estado español, salvo que la sociedad acredite que su dirección y control efectivo se producen en dicho país o territorio,

y que la constitución y funcionamiento de la sociedad tienen como finalidad motivos financieros y empresariales prácticos y legítimos, más allá de la mera gestión de acciones u otros activos financieros. En consecuencia, se puede señalar que las personas jurídicas se encuentran sujetas al pago de tributos en dicha nación cuando su actividad principal se desarrolle dentro de su territorio, salvo que acrediten razones válidas para considerarse como no domiciliadas o residentes, siendo exceptuadas del pago de tributos.

Asimismo, las personas jurídicas serán consideradas extranjeras cuando no estén establecidas en la nación; es decir, cuando se hallen establecidas en el extranjero y obtengan ingresos en cualquier otro lugar del mundo (Carranza y Cabanillas, 2014).

En general, y con independencia de la nacionalidad o domicilio de las partes que intervienen en las operaciones y del lugar de ejecución o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana las generadas por bienes situados dentro del territorio nacional, las rentas derivadas de capitales, bienes o derechos situados o utilizados físicamente en el Perú, además de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades (Balarezo, 2000).

En cuanto al IR para los no domiciliados, solo se aplica a las rentas gravadas con rentas de fuente peruana. Por lo tanto, se deben considerar aspectos clave como el tipo de persona, el tipo de renta, cómo se utiliza y cuándo se debe tributar para determinar el impuesto aplicable a los no residentes (Carranza y Cabanillas, 2014).

1.6. Prestación de servicio digital B2C

La demanda de los servicios digitales surge de la necesidad de que las entidades económicas y los gobiernos utilicen las tecnologías de la información en sus operaciones, con el objetivo de encontrar mejores formas ágiles de actuar en el entorno digital con clientes, usuarios y proveedores. Una forma de comercio electrónico de entidad a persona demandante es la aplicación de estrategias de ventas convencionales de los mercados tradicionales a los mercados virtuales. El Business to Consumers (B2C) se aplica a aquellas empresas que desean comercializar sus bienes o servicios a los consumidores (Kumar y Raheja, 2012).

En la actualidad, muchos comercios minoristas o mayoristas utilizan sus portales para vender online. Este tipo de comercio electrónico permite a grandes y pequeñas empresas mostrar su

catálogo directamente a los clientes y vender en línea. Los clientes pueden obtener información sobre el producto sin intermediarios, y una gran ventaja son los precios actualizados. Un ejemplo de este tipo es Amazon, donde se pueden encontrar millones de libros para comprar online (Murillo, 2009).

El servicio digital B2C tiene un rápido crecimiento y utiliza internet y correo electrónico en lugar del marketing por catálogo, lo que reduce los costos porque el vendedor ahorra en gastos de producción, impresión y envío de catálogos. Estas ventas tienen éxito por dos razones principales: en primer lugar, mantuvieron los costos bajos y, en segundo lugar, cualquiera que tuviera una computadora con acceso a internet podría verse tentado a adquirir un producto o servicio (Torres y Guerra, 2012).

La expresión Business to Consumers (B2C) hace referencia a una forma de transacción comercial en línea en la que una empresa vende sus bienes y servicios directamente a consumidores individuales a través de un sitio web u otros medios equivalentes.

Este modelo de negocio, conocido como Business to Consumer (B2C), establece una conexión entre productor y cliente, en la que las entidades que venden sus productos realizan transacciones online y directamente con el consumidor. Esta forma de comercio en línea permite tanto a las grandes como a las pequeñas empresas mostrar sus catálogos de productos directamente a sus clientes y vender en línea de manera eficiente (Peralta et al., 2019).

Asimismo, Business to Consumer (B2C) describe las acciones de las entidades que proporcionan bienes y/o servicios a consumidores individuales. Los particulares acceden al sitio de una empresa antes de realizar una compra, seleccionan un enlace de compra que los dirige a un directorio de numerosos vendedores en línea. La transacción se completa como si hubieran visitado directamente al vendedor. La compra se envía al comprador y la organización remitente percibe una comisión por cada venta (Kumar y Raheja, 2012).

Algunos beneficios de este enfoque incluyen la capacidad de entregar digitalmente una gama de venta de productos y servicios a clientes situados a distancia del vendedor; simplifica enormemente la línea de distribución, eliminando los requerimientos de intermediarios;

disminuye los gastos asociados a las transacciones y a la búsqueda de productos para los consumidores; reduce los obstáculos para entrar en el mercado, ya que mantener un sitio web es menos costoso que establecer una tienda minorista tradicional de ladrillo y mortero (CEPAL, 2019).

Realizar actividades económicas con este tipo de transacción de comercio electrónico B2C permite acceder a distintos precios del mercado y generar mayor competencia, por lo que, al existir un mayor número de empresas que ofrecen productos en línea, será mayor la libertad que tendrán los clientes de diversas naciones para decidir con quién contratar y en qué condiciones.

1.7. Establecimiento permanente

A efectos de conceptualizar establecimiento permanente, se revisó el significado en el diccionario de la RAE, el cual señala que “establecimiento” significa lugar donde habitualmente se ejerce una actividad, y “permanente” significa que permanece y/o se mantiene por mucho tiempo. En ese sentido, establecimiento permanente (en adelante EP) es el lugar físico u espacio donde un ente económico realiza su actividad comercial de forma habitual y constante por un largo periodo.

En el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio en su artículo 5 inciso 1 y 2 de la OCDE señala las acepciones del término antes indicado: se refiere a un lugar físico donde una entidad realiza total o parcialmente sus actividades. Esto demanda que se cuente con oficinas principales, sucursales, fábricas, talleres, y lugares de extracción de recursos naturales como minas o pozos de petróleo.

Asimismo, en el inciso 4 de la misma directriz excluye de la conceptualización de "establecimiento permanente" lo siguiente: no incluye locales usados solo para almacenar, exponer o entregar bienes de la empresa; almacenes usados exclusivamente para transformación por otra empresa; locales comerciales fijos para compras o recopilación de información; o centros de actividad fijos dedicados a actividades de apoyo o preparatorias.

La OCDE lo define como el lugar físico donde el ente económico desarrolla toda o parte de su actividad comercial de forma habitual y constante. Es por ello que excluye de la definición las

actividades temporales, tales como el almacenamiento de bienes, mantenimiento de depósitos, mantenimiento del lugar físico con el único objetivo de realizar otras actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

El reglamento de la ley del IR, en su artículo 3, inciso a) lo conceptualiza como cualquier ubicación física en la que una empresa extranjera realice actividades comerciales, si se cumplen determinados criterios. También se considera permanente si una persona en el país representa regularmente a la empresa extranjera y tiene autoridad para celebrar contratos. Además, se considera permanente si dicha persona mantiene existencias de bienes o mercancías en el país para los fines comerciales de la empresa.

De igual forma, en el inciso b) de la misma norma se define que no se constituye establecimiento permanente cuando una empresa extranjera utiliza un local o instalaciones únicamente para almacenar o exhibir mercancías, mantiene existencias para almacenamiento o exhibición, opera en un lugar fijo únicamente para comprar mercancías o recabar información, o utiliza un lugar fijo únicamente para actividades preparatorias o de apoyo. Tampoco se considera un espacio físico si la empresa realiza negocios a través de un corredor o comisionista independiente, siempre que actúe como tal en sus negocios habituales, o si obtiene únicamente ingresos netos de fuente peruana, tal como los define el artículo 48 de la Ley.

De igual forma, la legislación peruana recoge la conceptualización de EP establecida por la OCDE, en la cual se menciona un lugar físico donde un ente económico con residencia en el exterior realiza su actividad comercial en territorio peruano. Asimismo, lo que no se debe considerar como definición está alineado con lo señalado por la OCDE, salvo el último párrafo que hace referencia al artículo 48 de la Ley del IR. En dicho artículo se definen las rentas presuntas que generan rentas, tales como las actividades de seguros, transporte aéreo, transporte marítimo, servicio de telecomunicaciones, venta de recursos hidrobiológicos que se extraen dentro y fuera del dominio marítimo peruano, entre otros.

Ahora bien, para efectos tributarios, en el caso de rentas presuntas se aplica un porcentaje sobre la base imponible, para determinar los impuestos a pagar por cada tipo de actividad económica conforme a la legislación peruana, es decir, tributar en la jurisdicción de la fuente,

donde se consume el bien o servicio. Esto quiere decir que las actividades económicas bajo la premisa de rentas presuntas no están contempladas dentro de las premisas de lugar permanente (EP).

Cuando se hace mención a un espacio físico dentro de la conceptualización de "establecimiento permanente", se refiere también como parte esencial de su cadena de valor y modelo de negocio, para la prestación efectiva del servicio o venta de un bien. En ese sentido, el artículo 5, en su inciso 4 del "Modelo de convenio tributario referente a la renta y sobre el patrimonio", tiene como finalidad excluir las actividades preparatorias y/o auxiliares de la definición de establecimiento, porque se trata de actividades comerciales que no presentan funciones importantes en el desarrollo de los negocios en otro estado contratante, son de corta duración y apoyan a la actividad principal.

Ahora bien, la OCDE define el EP basado en la presencia física de los negocios y no tiene nada que ver con modelos de negocios en una economía digital, es decir, prestados a través de internet por empresas no residentes. En ese orden de ideas, Maximilian Von Jahnichen señala:

"Aunque las circunstancias de que las excepciones mencionadas en el nuevo párrafo 4 aún requieren ciertos rasgos físicos, la OCDE destacó algunos ejemplos de actividades preparatorias que pueden servir de indicio para considerar determinadas actividades incluidas dentro de esta excepción bajo los esquemas de negocio de la economía digital. Actividades que no serán constitutivas de un lugar permanente son, entre otras:

- *la facilitación de enlaces de comunicación entre los proveedores y los clientes.*
- *la publicidad de servicios o productos.*
- *la recogida y el procesamiento de datos e informaciones técnicas y comerciales para la empresa.*

En el caso de que dichas actividades se realicen a través de equipamiento automático y que estas superen el carácter auxiliar o preparatorio y formen

parte esencial del negocio de la empresa no residente en el Estado de la fuente, se considerará un lugar permanente” (Jahnichen, 2020).

Como se puede observar, todas las definiciones y cambios realizados se basan en los modelos económicos y/o comerciales con presencia física, es decir, cuando los clientes realizan compras por internet y las empresas les envían los productos. En cambio, las actividades comerciales basadas en economía digital son 100% en línea, es decir, prestadas a través de internet u otros medios equivalentes; por ende, estos cambios y/o modificaciones no tendrían efectos en dichos servicios.

Dado que la definición de "establecimiento permanente" no contempla las actividades comerciales que se gestionan mediante el uso de internet u otros medios equivalentes, se empieza a tratar el término de "presencia digital significativa" con el fin de englobar y gravar con impuestos los servicios que son suministrados a través de internet en una economía digital.

En ese sentido, la acción N° 1 de cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital - OCDE, señala que la presencia digital y/o virtual significativa en los negocios en un país que no es su residencia se da cuando: se producen acuerdos a distancia sobre productos o servicios digitales desmaterializados entre la empresa y el cliente local, que tienen efectos fiscales. Estos productos o servicios se utilizan o consumen principalmente dentro del país, lo que da lugar a importantes pagos del cliente a la empresa en función de sus acuerdos firmados, y estos, a su vez, constituyen una actividad principal de la empresa. Además, una sucursal local realiza tareas secundarias, como consultoría y promoción, que están estrechamente relacionadas con la actividad principal.

Asimismo, la acción 1 conceptualiza que las actividades virtuales son materializadas tendrán un espacio permanente cuando el ente económico:

"Una entidad tiene presencia fiscal gravable en otro estado si tiene “presencia virtual significativa” en ese estado. Si hablamos de “actividades digitales enteramente desmaterializadas”, se hace mención exclusivamente a las empresas que necesitan elementos físicos

mínimos en el Estado de origen para desarrollar sus actividades principales, independientemente de si los espacios físicos (oficinas, personal, etc.) estén o no en el Estado de origen para ejecutar actividades secundarias.

Esta posible solución trata de resolver dificultades administrativas. En ese sentido, los entes económicos que realizan actividades digitales íntegramente desmaterializadas poseen un establecimiento permanente solo cuando superen ciertos umbrales de interacción sustancial y continua con la economía de la nación de origen. Los umbrales podrían contener: i) el número de contratos celebrados a distancia vinculados a bienes y servicios digitales, ii) la participación de un número importante de usuarios (plataformas sociales activas, visitantes a sitios web o usuarios de herramientas en línea) y iii) el nivel de consumo de bienes o servicios digitales de la empresa en el país de origen." ¹ (BEPS)

Entonces, la presencia virtual significa que una empresa no residente presta sus servicios a través de internet, y los bienes y/o servicios se consumen en el país de residencia de los consumidores, los cuales son pagados por los consumidores del servicio y/o bien recibido, independientemente de que tenga una oficina física administrativa u otros equivalentes. Asimismo, dicha empresa no residente dispondrá de un espacio permanente solamente si sobrepasa ciertos indicadores por interacción sustancial y prolongada con el país fuente. Estos indicadores podrían ser: número de contratos establecidos, participación de usuarios, número de consumos de servicios digitales, entre otros.

Como se puede observar, a través de la conceptualización de la presencia virtual significativa, la OCDE no realiza ningún cambio a la definición tradicional de lugar permanente basado en un espacio físico, y con los umbrales y/o indicadores interpuestos no se soluciona el problema de los lugares establecidos para los servicios digitales, porque no se pueden medir y/o cuantificar. Por ende, tampoco está claro o no se incluye un nexo entre las actividades

¹ Acción BEPS 1 pagina 157 y 158

comerciales puramente digitales con las ganancias que no tributan los entes económicos digitales sin presencia física.

En ese orden de ideas, un EP se da con el fin de realizar una distribución adecuada de los impuestos entre el estado de la fuente y el estado de residencia del ente económico, y también para establecer un nexo apropiado entre la empresa con rasgos físicos y el estado fuente con sus factores de producción.

1.8. Convenios de doble imposición

Según la ONU (2024), los convenios de doble imposición, conocidos por sus siglas CDI, surgieron en el siglo XIX para evitar que los contribuyentes pagaran impuestos dos veces sobre el mismo ingreso en diferentes países. En este sentido, el primer CDI se firmó en 1899 entre Austria y Hungría. Además, la ONU señala que estos tratados son necesarios cuando se imponen impuestos similares en dos o más jurisdicciones al mismo contribuyente, lo que puede obstaculizar la inversión. Por ello, para mitigar esto, los países con importantes inversiones y comercio transfronterizo cuentan con la libertad de establecer convenios de doble imposición (CDI) que eliminen la doble imposición. Durante el periodo de entreguerras, la ONU elaboró un modelo de convenio para evitar la doble imposición, marcando un avance crucial; sin embargo, la expansión de estos convenios se aceleró en las décadas de 1980 y 1990, impulsada por la globalización y las inversiones extranjeras, con la ONU y la OCDE actualizando sus modelos para combatir la evasión fiscal y promover la transparencia (Leduc y Michielse, 2021). A partir de lo mencionado, se señala que los CDI han evolucionado para facilitar la interacción comercial y la inversión internacional, adaptándose a las necesidades de una economía global interconectada.

En este contexto, la ONU (2017) señala que los convenios denominados de doble imposición, que más adelante se denominarán DI, son acuerdos entre dos naciones que dividen los derechos a gravar los ingresos, impidiendo que los mismos ingresos sean gravados dos veces. Evitar la doble imposición es crucial para crear un entorno favorable a las inversiones, lo que es vital para la circulación de bienes y servicios, personas y dinero, y el intercambio de tecnología.

Asimismo, Pham et al. (2019) señalan que los tratados de DI se refieren a la separación de los derechos tributarios entre los dos países, así como la facultad para que uno de los dos países imponga impuestos en caso de que se aplique la exención fiscal. Una vez que los derechos impositivos están claramente separados entre países, es posible confiar en la regulación fiscal del país que grava para determinar el régimen fiscal aplicable a una renta.

De acuerdo con Miller y Oats (2016, citado en Pham et al., 2019), mencionan que la doble imposición se conceptualiza como el fenómeno en el que dos o más estados gravan a un contribuyente sobre la misma renta o capital imponible en un período de tiempo determinado, por lo que el impuesto total a pagar es superior a la base establecida determinada conforme a la legislación nacional. Esta definición simplemente refleja aspectos jurídicos de la doble imposición, en lugar de referirse a su perspectiva económica, es decir, dos contribuyentes aún podrían estar sujetos a impuestos sobre el mismo ingreso en dos estados diferentes. Para remediar esta deficiencia, la OCDE (2017) proporciona una definición clara y completa de la siguiente manera: la doble imposición jurídica internacional es la imposición de impuestos comparables en dos o más estados a la misma entidad, sobre la misma materia y por períodos idénticos, lo que causa que el contribuyente soporte una carga tributaria mayor que la que habría soportado según la legislación tributaria nacional. Además, en caso de que dos o más contribuyentes tributen por el mismo bien, entonces se produce una doble imposición económica.

De acuerdo con un informe sobre CDI de la ONU (2015), se precisa que la aplicación de las normas de los convenios modelo de la ONU y la OCDE se rige por la legislación nacional de los países participantes. Por lo tanto, los Convenios Modelo y sus Comentarios no ofrecen directrices generales sobre cómo deben aplicarse las disposiciones. Sin embargo, existen algunas normas específicas sobre la aplicación que se esbozan brevemente en esta sección. Es importante señalar que los documentos de la ONU y la OCDE aclaran que, dado que los Convenios Modelo no cubren los detalles de procedimiento, cada país puede establecer sus propios procedimientos. Por ejemplo, un país puede limitar el tipo impositivo sobre el pago correspondiente al tipo máximo especificado en el convenio o aplicar su tipo impositivo nacional y permitir que el beneficiario no residente solicite la devolución de cualquier impuesto pagado en exceso sobre la cantidad especificada en el convenio.

En esa misma línea, el MEF (2024) afirma que la doble o múltiple imposición se produce cuando se ven involucradas dos o más partes que tienen derecho a gravar la misma renta. En estos casos, la misma renta puede ser gravada por más de un país. En este sentido, el Perú cuenta con 11 convenios en vigor; el convenio más antiguo data del año 2004 con los países de Chile y Canadá, y el más reciente es el convenio de los estados que forman parte del acuerdo marco de la Alianza del Pacífico (SUNAT, 2024). Por otra parte, según el MEF (2024), las ventajas de la celebración de los convenios se ven desde dos perspectivas:

- a) Ventajas para el país firmante del acuerdo: Crean un entorno favorable a la inversión. Al acordar evitar la doble imposición, un país envía un mensaje positivo a los inversores extranjeros, ofreciéndoles seguridad sobre los términos negociados, incluso si cambian las leyes nacionales. Este acuerdo ayuda a establecer un marco jurídico seguro y predecible, que es crucial para los inversores al momento de tomar decisiones. Los inversores están protegidos por un acuerdo internacional, lo que garantiza que no sean discriminados y evita la doble imposición.
- b) Ventajas desde la perspectiva de los inversionistas: Los acuerdos ofrecen formas de reducir o eliminar la doble imposición, que los países del acuerdo no pueden modificar. Un tratado no puede crear una obligación fiscal que no exista en la legislación nacional. Por ejemplo, acordar un tipo impositivo para los dividendos no significa que los inversores deban pagar ese tipo si la legislación nacional no grava los dividendos.

Los CDI's pueden modificar la obligación tributaria. Si existe un CDI entre Perú y el país de residencia del prestador del servicio digital, es posible que se establezcan límites a la imposición o exenciones específicas para evitar la doble tributación. Los CDI's suelen prever que los ingresos por servicios empresariales sólo sean gravados en el país de residencia del prestador, salvo que este tenga un espacio constante en Perú.

Sobre el particular, en los distintos CDI existen alcances sobre los servicios digitales. Por ejemplo, según el Informe N.º 0055-2021-Sunat/7t0000 emitido por SUNAT, se analiza los convenios suscritos con Chile, Canadá, México, Corea y Portugal, donde se hace referencia a que los servicios digitales, según la Ley del IR del Perú, los ingresos recibidos por entidades

no domiciliadas que prestan servicios digitales que son consumidos y/o utilizados económicamente en el Perú, constituyen renta de fuente peruana; por ende, están gravados con el IR. Asimismo, el referido informe hace mención al párrafo 1 del artículo 7 de los CDI, donde se explica la aplicabilidad del impuesto a las ganancias por la prestación de servicios digitales. Es decir, estos serían gravados con impuesto a las ganancias en nuestro país, siempre que el servicio se preste a través de un establecimiento permanente situado dentro del territorio nacional y sean aplicados a dicho establecimiento (Informe N.º 0055-2021-Sunat/7t0000). Por lo tanto, la distribución de dicho tributo sería aplicable a los ingresos provenientes de servicios digitales, cumpliendo con el requisito de mantener un espacio constante situado en el Perú y que puedan ser atribuidos al mismo. El ente administrativo llegó a dicha conclusión en la medida en que no existe una regulación específica para dichos ingresos.

Por otro lado, en el CDI suscrito con Brasil y Suiza también existen reglas sobre los servicios digitales. Para el convenio suscrito con Suiza, en su artículo 12, se hace mención a las regalías, y esto incorpora los giros recogidos por la oferta de servicios de asistencia digital. Sin embargo, en el CDI firmado con Brasil, aplicable desde el año 2010, se precisa respecto a las regalías, las cuales no hacen mención expresa a los servicios digitales. En consecuencia, se puede cobrar el tributo percibido por el otorgamiento de servicios técnicos, asistencia e incluir los servicios digitales.

Para el convenio suscrito con Japón, aplicable desde enero de 2022, no existe de manera clara o expresa una referencia a los servicios digitales. Sin perjuicio de ello, el ente administrativo tributario puede pronunciarse respecto al presente convenio, pero hasta la actualidad no se ha emitido criterio o pronunciamiento expreso.

En síntesis, en Perú la aplicación de CDI en el ámbito digital sigue diferentes lineamientos que son establecidos en los documentos firmados con otros países. Es decir, estos tratados incluyen disposiciones particulares referentes a la tributación de los servicios digitales, que pueden involucrar aspectos como la conceptualización de servicios digitales, la especificación del lugar donde se realizará dicha prestación y la asignación de derechos de imposición en los participantes.

1.9. Sistema de Retención y Percepción

El término retención, de acuerdo con la Real Academia Española, consiste en restar de un pago el importe de una deuda tributaria. Asimismo, este concepto se usa en las relaciones de ámbito comercial, civil, financiero, tributario y otros. En el presente apartado, se trata la retención desde el ámbito tributario. Según Ríos (2001), señala que la retención es la recaudación o el deber de pago de parte de los sujetos respecto al impuesto sobre la renta, esto en atención a la riqueza o ingresos obtenidos.

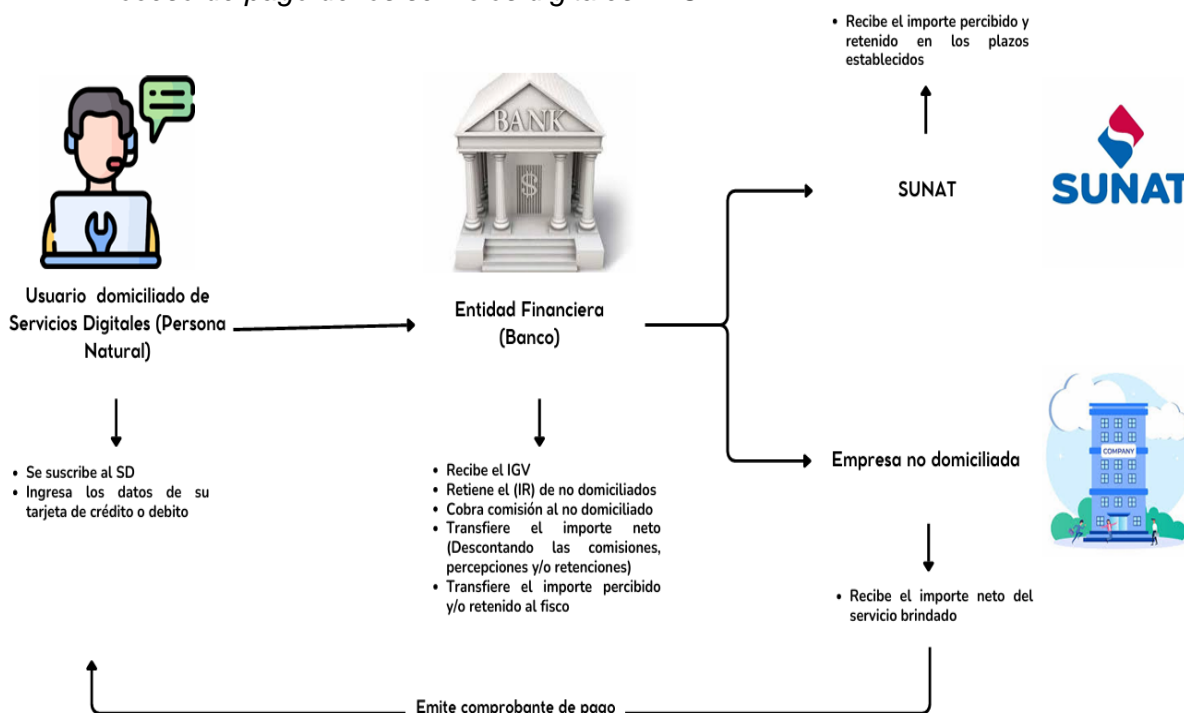
Por su parte, Mares (2010) precisa que la retención consiste en detraer una suma de dinero de parte del deudor tributario, antes de abonar al beneficiario. En ese sentido, el obligado cumple con pagar sus tributos con el único fin de facilitar la recaudación de ingresos públicos. Asimismo, el término antes señalado, en la práctica, brinda la siguiente clasificación: i) retención directa, se origina cuando el acreedor tributario retiene el total o parte de la cuota tributaria, en razón de la obligación de pago, asegurando el cobro de la prestación dineraria; ii) retención indirecta, se presenta cuando un tercero distinto al acreedor tributario recauda el impuesto respectivo por encargo del acreedor. Esta modalidad, usada en la actualidad, es la que tiene lugar con el carácter de "a cuenta" (Checa, 1996).

Por otro lado, percibir, según la Real Academia Española, significa recibir algo o encargarse de ello. Desde el ámbito tributario, la percepción, según Inga y Romo (2013), es un mecanismo que permite a la administración tributaria recaudar. El fin principal de este medio es generar el cobro por adelantado del IGV, lo que favorece el cumplimiento en el pago de tributos de los sujetos obligados.

De igual manera, Yachachin (2021) precisa que las percepciones son un sistema de pago anticipado del IGV, a través del cual un agente de recepción (vendedor o SUNAT) recibe dinero producto de una venta o importación, y la suma pendiente de pago tendrá que ser abonada por el cliente o importador, generando la compensación del impuesto resultante a pagar.

Figura 5

Proceso de pago de los servicios digitales B2C



Nota. Elaboración realizada por los investigadores.

En el proceso de la percepción y/o retención de los tributos a los servicios digitales B2C, intervienen cuatro actores y/o sujetos, entre ellos tenemos: usuarios domiciliados (Consumidores finales), entidad financiera (bancos), Administración tributaria (SUNAT), y empresas no domiciliadas (proveedor de servicio digital – B2C).

a) Respecto a los usuarios domiciliados (Persona natural)

Las personas naturales en la actualidad consumen algún tipo de servicio digital y son las interesadas en celebrar este tipo de contratos digitales usando la tecnología de la información. Para concretar este tipo de operación es necesario contar con una tarjeta de crédito o débito emitida por alguna entidad financiera domiciliada. Cabe precisar que, para realizar operaciones mediante el comercio electrónico, muchas de las entidades financieras solicitan a sus clientes que digiten sus claves y datos de la tarjeta de débito o crédito, que estén suscritos a un sistema de seguridad de

autenticación dinámica, que activen compras por internet, que no superen el límite máximo de operaciones, entre otras restricciones.

b) Respecto a la entidad financiera (Banco)

Las entidades financieras juegan un rol muy importante en el proceso de recaudación de los tributos a los servicios digitales, tanto para el impuesto general a las ventas (IGV) como para el Impuesto a la Renta (IR); el primer tributo antes mencionado se recauda a través de la percepción y el segundo tributo se realiza mediante la retención. De igual forma, el banco, por las operaciones de cobro, pago y/o transferencias, realiza el cobro de una comisión a las empresas no domiciliadas. Asimismo, el banco entrega al fisco los tributos percibidos y retenidos dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria, y el importe neto se transfiere a la empresa no domiciliada prestadora del servicio digital. Se entiende por importe neto el importe del servicio prestado, descontando las comisiones, percepciones y/o retenciones.

c) Administración tributaria (el fisco)

La administración tributaria, dentro de sus competencias y facultades otorgadas por el Estado, es la encargada de recibir y recaudar el importe percibido y retenido como tributo dentro de los plazos establecidos, respecto de los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a consumidores finales peruanos. En caso de no generarse el pago respectivo, la autoridad fiscal procede con las sanciones de acuerdo con lo estipulado en la norma tributaria.

d) Empresas no domiciliadas (Proveedores)

Son aquellas entidades que no tienen presencia física y brindan servicios digitales a consumidores finales peruanos, a cambio de una contraprestación económica, y emiten un comprobante de pago u otro documento equivalente. Asimismo, reciben del banco el importe neto vía transferencia por los servicios prestados en un

determinado territorio. Se entiende por importe neto el importe del servicio prestado, descontando las comisiones, percepciones y/o retenciones.

II. ENFOQUE METODOLÓGICO

2.1. Enfoque Metodológico

2.1.1. Diseño

Para la obtención de la información descriptiva, se utilizaron aspectos como entrevistas y revisión de información. Además, se aplicó un paradigma cualitativo que pretendió captar los acontecimientos sociales y personales desde un punto de vista global y personal. Este método se esforzó por comprender la riqueza de las experiencias y los puntos de vista de cada uno de los participantes, haciendo hincapié en el entorno y las interpretaciones personales por encima de la medición de los resultados (Piña, 2023). A partir de lo indicado, se empleó un enfoque cualitativo porque se recopiló información no numérica, aplicando la técnica de la entrevista, la revisión bibliográfica y los grupos focales, brindando de esta manera mayor consistencia al libro (Dolores, 2019).

Por otro lado, el alcance descriptivo se centró en explorar y detallar las características y aspectos significativos de un fenómeno, grupo o situación particular (Galarza, 2020). Este libro buscó ofrecer una descripción profunda y rica en detalles del objeto de análisis, capturando las percepciones, experiencias y contextos de los participantes. Mediante métodos como observaciones y análisis de documentos, se recopilaron datos que permitieron comprender el "¿qué?", "¿cómo?" y "¿por qué?" del fenómeno desde la perspectiva de los involucrados, sin intentar influir o modificar el entorno estudiado (Guevara et al., 2020).

A partir de lo mencionado, se empleó un alcance cualitativo-descriptivo, ya que el libro se centró en buscar información teórica de diversos autores mediante fuentes confiables como revistas científicas, artículos, proyectos de ley, entre otros, tanto a nivel internacional como nacional. De esta manera, se buscó comprender y desarrollar conceptos importantes referentes a los tributos de la economía gestionada por internet. Por ejemplo, se debía tener en cuenta en qué consistían los servicios demandados por entornos virtuales, sujetos no domiciliados y otra terminología, las cuales debían estar complementadas con entrevistas a

expertos en tributación de economía digital, para que ayudaran en el proceso del libro y en la propuesta de valor.

Por otro lado, en el libro se realizó un análisis del enfoque económico positivo y normativo. El enfoque positivo en economía se centró en describir y analizar los hechos y relaciones económicas, sin emitir juicios de valor. Se utilizaron métodos científicos para observar, explicar y predecir fenómenos económicos basados en datos empíricos y modelos teóricos. Este enfoque buscó respuestas objetivas y verificables sobre cómo funcionaba la economía, sin considerar si los resultados eran buenos o malos. Por el contrario, el enfoque normativo en economía implicó hacer juicios de valor sobre cómo debería ser la economía, basándose en opiniones, creencias y criterios éticos. Este enfoque formuló recomendaciones de políticas y tomó en cuenta objetivos sociales y económicos deseables, como la equidad, la justicia y el bienestar (Beker, 2019).

En base a lo explicado, se emplearon los enfoques positivo y normativo del libro realizado con el fin de abordar el tema de la tributación de los servicios digitales (SD), los cuales eran demandados de forma virtual u otros medios equivalentes, de carácter de suscripción, y prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales domiciliadas en Perú. Dado que el enfoque positivo se utilizó para describir y analizar la situación actual de la tributación digital, es decir, describir cómo era en ese momento, basándose en datos empíricos y hechos verificables sobre cómo funcionaban las leyes fiscales y la economía digital en el Perú y en otros países; esto proporcionó una base objetiva sobre la cual construir el análisis. El enfoque normativo se empleó para formular propuestas de valor en políticas fiscales que pudieran mejorar la recaudación y la equidad tributaria, considerando criterios de justicia, eficiencia y mejores prácticas internacionales, es decir, cómo debería ser. En síntesis, estos enfoques permitieron no solo entender la realidad actual, sino también cómo debería ser.

2.1.2. Proceso

Según el paradigma metodológico del libro, se inició con la conceptualización de la terminología utilizada, la cual proporcionó alcances técnicos y legales. Por ello, se delimitó el paso a paso para mantener un orden lógico y una adecuada comprensión de análisis. En esa

secuencia de ideas, a continuación, se detallaron las etapas del proceso del desarrollo del libro:

Etapas 1: Revisión y delimitación bibliográfica

En el proceso de revisión y delimitación bibliográfica, se llevaron a cabo varios pasos de revisión. Uno de ellos fue realizar un análisis exhaustivo de fuentes bibliográficas relevantes, que abarcaron desde revistas, artículos especializados y legislación tributaria comparada, entre otros semejantes, con el objetivo de recopilar información relevante sobre la tributación de servicios digitales.

Una vez identificadas las fuentes, se procedió a recopilar y analizar la información extraída, centrándose en conceptos, definiciones, precedentes legales y enfoques teóricos que respalden el análisis realizado. Esta información, se sometió a un riguroso proceso de análisis y selección, donde se evaluó su relevancia y utilidad para los objetivos del trabajo de exploración. Se priorizaron los recursos más pertinentes y confiables para respaldar los argumentos y conclusiones.

Además, se delimitó el alcance de la revisión bibliográfica, estableciendo criterios para incluir o excluir ciertos temas o fuentes en función de su relevancia y pertinencia. Se definió claramente el enfoque temático y se organizó la información recopilada en secciones coherentes, con el objetivo de construir un marco conceptual sólido y fundamentado. Primero, se determinó las palabras clave y frases relacionadas con el tema de la tributación de servicios que son demandados de manera digital por suscripción en el Perú, como tributación digital, servicios digitales por suscripción, empresas no domiciliadas, personas domiciliadas, contratos digitales, entre otras. Estas palabras y frases se utilizaron en las búsquedas de bases de datos académicas, bibliotecas digitales y otros recursos en línea para encontrar estudios, artículos y documentos relevantes.

Etapas 2: Análisis documental

El análisis documental se realizó mediante un minucioso examen de diversas fuentes documentales relacionadas con la tributación de servicios digitales y la economía digital. Este proceso implicó la identificación, selección y organización de documentos relevantes, tales

como leyes tributarias, regulaciones gubernamentales, jurisprudencia, tratados internacionales y artículos académicos. A través de un análisis detallado del contenido de estas fuentes, se buscó extraer información relevante, identificar tendencias y patrones, así como establecer conclusiones fundamentadas que respaldaran la propuesta de tratamiento fiscal. Mediante esta metodología, se obtuvo una comprensión profunda y fundamentada de la temática, que permitió ofrecer soluciones sólidas y pertinentes en el ámbito de la tributación de servicios ofrecidos en un entorno netamente digital a personas residentes en el contexto peruano.

Etapas 3: Análisis De Sistemas Comparados

El análisis de sistemas comparados implicó examinar el entorno legal-tributario, económico y tecnológico que rodea la tributación de servicios digitales B2C. Para ello, se revisaron regulaciones fiscales de sistemas tributarios de otras latitudes, tales como España, México, Argentina, Uruguay, entre otros. Este análisis proporcionó una perspectiva integral de los factores que inciden en la tributación de servicios digitales B2C, lo que sirvió de fundamento para la formulación de una propuesta de tratamiento fiscal.

Etapas 4: Entrevista y focus group

Las entrevistas y el grupo focal permitieron recopilar información de expertos en materia tributaria y en tributación de servicios digitales, lo cual complementó el libro y sirvió de referencia.

En el caso de las entrevistas, se realizaron a expertos que poseían un conocimiento sólido en la economía y la tributación digital, tanto a nivel internacional como local. Estas entrevistas permitieron a los participantes expresar sus puntos de vista, abordando temas relevantes para el análisis del libro, como los desafíos fiscales en una economía digital, las tendencias internacionales en la tributación de servicios digitales y las posibles soluciones para mejorar la tributación en este ámbito.

Por otro lado, el grupo focal se efectuó con un grupo de participantes con experiencia y conocimientos en economía y la tributación digital. Este formato facilitó el intercambio de posturas y la generación de discusiones enriquecedoras entre los participantes, lo que permitió explorar diferentes perspectivas y enfoques de tributación de servicios digitales.

Etapa 5: Propuesta de valor

La propuesta de valor del libro buscó contribuir a la tributación digital B2C en el contexto peruano, es decir, proponer un tratamiento fiscal para los servicios digitales por suscripción suministrados por organizaciones no domiciliadas a personas domiciliadas en Perú, con el fin de brindar una solución técnica en el marco tributario peruano en la era digital.

2.2. Procedimiento de análisis y elección de experiencia internacional.

2.2.1. En el ámbito internacional

Se eligieron países de Europa y América que fueran semejantes al Perú en aspectos socioculturales, y que estuvieran aplicando impuestos al consumo y a la ganancia sobre los servicios digitales (SD) suministrados por entidades no domiciliadas a consumidores finales, a través del uso de la tecnología (internet, extranet, online, servicios en línea, etc.). Asimismo, se recopiló información detallada sobre las normativas fiscales, tasas impositivas, mecanismos de recaudación y desafíos enfrentados en la implementación de los esquemas fiscales en la tributación de servicios digitales B2C. En ese sentido, se eligieron los siguientes países:

Tabla 1

Países seleccionados

Continente	Países
Europa	España México Costa Rica
América	Chile Uruguay Argentina Colombia

Todos estos países desarrollaron modelos y prácticas tributarias respecto a la tributación de servicios digitales (SD) que emplean una interfaz, y aplicaron medidas específicas a la imposición al consumo y a la ganancia. En su defecto, implementaron esquemas de retención y/o percepción de impuestos para los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a personas naturales residentes en un estado.

2.2.2. En el Ámbito nacional

Se revisó y analizó la regulación tributaria y jurisprudencia que tiene el Perú respecto a los servicios que, según su naturaleza, se desarrollan de manera virtual y/o digital, tales como la Ley del IGV, la Ley del IR y sus directrices, los convenios de doble imposición, las resoluciones del Tribunal Fiscal, las casaciones, los informes de la SUNAT, entre otros, con el objetivo de contar con información que coadyuvara al libro.

3. ANÁLISIS DE SISTEMAS COMPARADOS

3.1. Legislación comparada de Europa

3.1.1. España

En España, los servicios digitales se rigen principalmente por la Ley 37/1992 del IVA en los artículos 69 y 70 y la Ley 35/2006 del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Estas leyes describen los servicios digitales (en adelante, “SD”) como aquellos que se prestan a través de redes electrónicas con una mínima intervención humana, alineándose con normativas europeas, como la Directiva 2008/8/CE. La introducción del sistema de Mini Ventanilla Única (MOSS) en 2015 y su ampliación a la Ventanilla Única (VU) en 2021 han sido cruciales para facilitar la declaración y el pago del IVA de los SD. Estas iniciativas pretenden garantizar que los SD se graven allí donde se consumen, cerrando lagunas fiscales e impulsando la recaudación de ingresos. No obstante, las pequeñas empresas encuentran dificultades administrativas, aunque la cooperación dentro de Europa ha mejorado la equidad y la eficiencia fiscal.

La noción de establecimiento permanente está regulada en la Ley 37/1992 del IVA, en la Ley 35/2006 del IRPF y en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 13, basadas en las directrices de la OCDE para evitar la doble imposición (DI) y garantizar una adecuada tributación de las actividades empresariales en España (Boletín Oficial del Estado de España, 2024). En otros términos, se refiere a una ubicación fija donde se llevan a cabo actividades empresariales. Los cambios introducidos en 2016 perfeccionaron esta definición para adaptarla al Plan BEPS de la OCDE, cuyo objetivo es reducir la evasión y elusión fiscal. A pesar de las disputas fiscales internacionales y las diferentes interpretaciones de la

definición, estas leyes han mejorado la recaudación de impuestos, garantizando que las entidades multinacionales paguen impuestos justos por sus operaciones en el país.

A partir de la información presentada, se puede señalar que la legislación española sobre servicios digitales y establecimientos permanentes se ha actualizado con la finalidad de adaptarla a la normativa europea y a las directrices de la OCDE. Es decir, la introducción del sistema de Ventanilla Única y los cambios recientes han hecho que la recaudación de impuestos sea más justa y eficiente; sin embargo, se podría señalar que las pequeñas empresas se enfrentan a notables cargas administrativas. En general, estos cambios han mejorado la recaudación de impuestos y la equidad.

En cuanto al IVA, la Ley 28/2014, la cual modificó la Ley 37/1992, ha introducido nuevas normas para determinar la localización de los servicios de telecomunicaciones, los servicios de radiodifusión, televisión y los servicios mediante el canal digital. A partir del 1 de enero de 2015, de acuerdo con las normas añadidas a la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, estos servicios se gravan en el lugar donde el cliente tiene su sede, reside permanentemente o reside habitualmente, independientemente de dónde esté situado el proveedor del servicio (Delgado et al., 2015).

Los servicios prestados de forma electrónica son aquellos que se suministran de manera digital (internet o redes semejantes), están automatizados en gran medida, requieren una intervención mínima de la persona y no pueden ofrecerse sin tecnología.

En ese sentido, se gravan, entre otros, los servicios de suministro de música, películas y juegos, incluidos los juegos de azar y apuestas, así como las emisiones y acontecimientos políticos, culturales, artísticos, deportivos, científicos o de entretenimiento. Estos incluyen los siguientes:

- Escuchar o guardar música en ordenadores personales y teléfonos inteligentes.
- Obtener o guardar tonos de llamada, fragmentos de música u otros archivos de audio.

- Ver o guardar películas.
- Obtener juegos en ordenadores de gran calidad y de último momento.
- Acceso automatizado a juegos en línea a través de Internet o redes digitales similares, cuando los jugadores se encuentran en distintos lugares.

Recepción de programas de dos orígenes, ya sea mediante radio o a través de televisión, Internet o redes digitales similares, que permite a los usuarios escucharlos o verlos en el momento que elijan. Esto se hace a petición individual a partir de un compendio de programas elegidos por el proveedor del servicio, como la televisión o el vídeo a la carta (Soria, 2018).

Cabe señalar que los servicios digitales señalados en la norma empezaron a pagar y/o gravarse con el IVA del 21% recién a partir de 2019.

Asimismo, mediante la Ley 4/2020, de 15 de octubre de 2020, se implementó el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD). Dicha ley entró en vigencia a partir del 16 de enero de 2021, siendo el primer período de referencia el primer trimestre de 2021.

El propósito principal del IDSD no es imponer impuestos a todos los servicios digitales, sino solo a aquellos en los que el involucramiento de los usuarios es crucial para la generación de valor de la empresa, y, a través de estos servicios, estas contribuciones de los usuarios pueden convertirse en ingresos. Por tanto, los servicios afectados por este impuesto son aquellos que no existirían en su forma actual sin la participación de los usuarios.

El IDSD grava las siguientes actividades:

- La publicidad dirigida que se centra en los usuarios de plataformas digitales como sitios web o aplicaciones.
- La intermediación en línea que ofrece herramientas digitales para que los usuarios se conecten, interactúen o ayuden a entregar bienes o servicios.
- El intercambio de datos recopilados en línea, que implica vender o transferir información recopilada sobre los usuarios a partir de sus actividades en estas plataformas (Hernández, 2020).

La tasa de gravamen a los determinados servicios digitales (IDSD) es del 3%, y el plazo de pago. Otro punto importante es la localización del lugar donde se produce el hecho imponible en términos tributarios. Según Rodríguez (2021), se debe considerar el concepto de usuario, el cual abarca no solo al consumidor final, sino que se extiende a cualquier individuo o entidad que haga uso de cualquier tipo de medio que permita la comunicación de naturaleza online, como sitios web o aplicaciones móviles, es decir, que utilice una "interfaz digital". Por lo tanto, se comprende que la prestación del servicio digital está ligada al territorio español cuando el usuario de dicho servicio se encuentre ubicado en dicho país. Con este fin, se han establecido normas específicas para cada tipo de servicio digital, las cuales se basan principalmente en el lugar donde se han utilizado las distintas herramientas de los usuarios, los cuales se considerarán localizados a partir de las direcciones de Protocolo de Internet (IP) de los mismos, a menos que se empleen otros métodos de geolocalización, los cuales deberán ser transparentes y demostrables ante la autoridad tributaria.

La normativa del país antes mencionado sobre el tema ha sido objeto de importantes actualizaciones en los últimos años para alinearse con las directrices europeas y de la OCDE. La implementación de la ventanilla única ha simplificado la declaración y el giro del IVA, haciendo que la estructura sea más sencilla y equitativa. Sin embargo, las pequeñas entidades a menudo enfrentan desafíos administrativos debido a la complejidad de estas regulaciones. Pese a ello, la cooperación entre países europeos ha mejorado la recaudación fiscal y ha cerrado lagunas que anteriormente permitían la evasión. Estas medidas no solo buscan aumentar los ingresos fiscales, sino también garantizar una competencia justa entre empresas de diferentes tamaños. La introducción del IDSD representa un paso adelante en la fiscalidad digital, gravando servicios específicos donde la interacción del usuario es crucial para la creación de valor. En general, estas reformas reflejan un esfuerzo por adaptarse a la economía digital moderna, aunque todavía quedan áreas en las que se podría trabajar para aliviar la carga sobre las pequeñas empresas y fomentar su crecimiento.

3.2. Legislación comparada de América

3.2.1. México

En México, los servicios digitales están regulados por la Ley del IVA en los artículos 18-B y 18-J y la Ley del ISR. Estas regulaciones definen los servicios digitales como aquellos

ofrecidos a través de plataformas electrónicas, incluyendo la transmisión de contenido multimedia, aplicaciones y publicidad en línea (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2021). Las reformas fiscales de 2020 introdujeron el requisito de que las plataformas digitales extranjeras se registren y paguen el IVA por los servicios demandados en México. Con ello, se pretendía crear una competencia leal con los proveedores locales y aumentar los ingresos fiscales. Sin embargo, las plataformas han destacado la complejidad y los costes de cumplir con estos nuevos requisitos, aunque el fisco ha informado de un aumento de los ingresos debido a estas medidas (Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

En México, el concepto de establecimiento permanente está regulado por la Ley del ISR en el artículo 2. En ella se conceptualiza como cualquier lugar fijo en el que una empresa realiza actividades empresariales en el país, como sucursales, oficinas o fábricas. Esta definición sigue las directrices de la OCDE para evitar la doble imposición (DI) y garantizar que las empresas extranjeras paguen impuestos por sus actividades en México. Las recientes reformas han pretendido aclarar estas definiciones para cerrar lagunas fiscales y garantizar una recaudación de impuestos más justa. A pesar de algunos problemas interpretativos y administrativos planteados por las empresas y los asesores fiscales, estas normas han ayudado a las autoridades fiscales mexicanas a aumentar los ingresos y mejorar la supervisión de las operaciones internacionales (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2021).

Teniendo presente la información, se puede mencionar que las reformas en México obligan a las plataformas digitales ajenas al país de origen a registrarse y pagar el IVA, con el objetivo de crear una competencia leal y aumentar los ingresos. En este sentido, el concepto de establecimiento permanente se entiende de acuerdo con las directrices de la OCDE, con actualizaciones recientes para cerrar lagunas fiscales. Estos cambios han mejorado la recaudación fiscal, pero plantean dificultades administrativas a las empresas.

A partir de junio de 2020, las empresas extranjeras que brindan servicios en línea a usuarios en México deben pagar el IVA con una tasa de 16%. Asimismo, las plataformas digitales, ya sean nacionales o extranjeras, que brindan servicios de intermediación tienen que retener tanto el ISR como el IVA a las personas naturales que enajenen bienes o presten servicios por medio de dichas herramientas.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 18-B de la Ley del IVA, existen cuatro (4) tipos de servicios digitales, cuya definición implica que se deban prestar mediante contenidos y/o aplicaciones en formato digital mediante Internet u otra red equivalente, normalmente automatizados, pudiendo o no demandar intervención mínima del hombre, siempre que se genere una contraprestación, tal como se puede apreciar a continuación:

- Descargar o acceder a vídeos, audio, música, juegos (incluidos los de azar), así como a otros contenidos multimedia como actualizaciones de tráfico, previsiones meteorológicas y estadísticas.
- Actuar como intermediario entre los proveedores.
- Clubes y sitios web de citas en línea.
- Aprendizaje o formación en línea, incluidos exámenes y ejercicios.

Asimismo, el artículo 18-C de la Ley del IVA establece los supuestos en los que el usuario receptor del servicio se considera dentro del territorio nacional, conforme se detalla a continuación:

- El cliente ha facilitado al prestador de servicios una dirección en el país.
- El cliente paga al proveedor de servicios a través de un intermediario situado en el país.
- La dirección IP utilizada por los dispositivos en línea del cliente coincide con el rango de direcciones asignadas a México.
- El cliente ha dado al proveedor de servicios un número de teléfono con el código de país de México.

Dentro de las formalidades que exige la legislación mexicana a las empresas extranjeras sin establecimiento físico en México están: (i) la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ante el Servicio de Administración Tributaria, (ii) incluir el IVA de manera expresa y por separado dentro del precio que ofrecen a los consumidores, (iii) realizar una declaración mensual por el pago del IVA, (iv) enviar a los usuarios receptores del servicio digital un comprobante por el impuesto trasladado; y (v) designar a un representante legal, quien debe proporcionar un domicilio en México ante el SAT.

Teniendo en cuenta lo anterior, en México existen impuestos para la prestación de los servicios digitales que son ofertados para dos (2) supuestos: (i) las empresas extranjeras que brindan servicios digitales en línea a usuarios mexicanos, quienes deben pagar IVA con una tasa de 16%, el cual finalmente es trasladado al usuario receptor del servicio; y (ii) empresas extranjeras o nacionales que brindan servicios de intermediación a través de una plataforma digital, en cuyo caso no sólo deben pagar el IVA, sino también el impuesto a las ganancias.

A partir de la información presentada, se puede señalar que las reformas tributarias han impuesto nuevos requisitos a las plataformas digitales extranjeras, obligándolas a registrarse y pagar el IVA. Estas medidas buscan fomentar una competencia justa con los proveedores locales y aumentar los ingresos fiscales del país.

Aunque las plataformas digitales han señalado la complejidad y los costos que generan estas nuevas regulaciones, las autoridades fiscales han informado de un aumento significativo en la recaudación de impuestos. Esto indica que, a pesar de los desafíos administrativos, las reformas están logrando sus objetivos principales. La definición y regulación del concepto de establecimiento permanente también han sido actualizadas para cerrar lagunas fiscales y asegurar una tributación adecuada de las actividades empresariales. En general, estos cambios reflejan un esfuerzo por adaptar el sistema fiscal mexicano a la economía digital moderna, aunque es importante seguir evaluando su impacto en las pequeñas y medianas empresas para asegurar que no se vean desproporcionadamente afectadas.

3.2.2. Costa Rica

En Costa Rica, los servicios digitales están regulados por la Ley del IVA, decreto N° 41779-H bajo la Ley 9635 de fortalecimiento de las finanzas públicas en el artículo 8, y por la Ley del ISR. Los servicios digitales se definen como aquellos que se prestan mediante espacios electrónicos, incluido el streaming de contenido digital. La reforma fiscal de 2018 introdujo la obligación de aplicar el IVA a estos servicios, alineándose con las tendencias mundiales para garantizar una tributación justa y reducir la competencia desleal con los proveedores locales. Sin embargo, la aplicación de esta normativa se ha enfrentado a críticas debido a su complejidad y a las cargas administrativas que impone a las plataformas extranjeras. A pesar

de estas dificultades, la normativa ha aumentado los ingresos fiscales, beneficiando a las finanzas públicas (Sistema Costarricense de Información Jurídica, 2018).

En Costa Rica, el concepto de establecimiento permanente se define en la Ley del IR, específicamente en el artículo 2. Describe como cualquier lugar fijo en el que se realicen gestiones empresariales en el país, como oficinas, fábricas o talleres. Esta definición sigue las recomendaciones de la OCDE para evitar la doble imposición (DI) y garantizar que las empresas extranjeras paguen impuestos por las actividades realizadas en Costa Rica. Las últimas reformas han tenido como objetivo perfeccionar estas definiciones para evitar abusos y garantizar una mayor equidad fiscal. A pesar de las dificultades interpretativas y operativas señaladas por algunas empresas, esta normativa ha mejorado la capacidad de las autoridades fiscales costarricenses para recaudar impuestos de forma más eficaz y justa (Sistema Costarricense de Información Jurídica [SCIJ], 2019).

Finalmente, se puede señalar que en Costa Rica se ha puesto en marcha un plan robusto con la finalidad de gravar los servicios digitales, alineándose a las tendencias globales e incrementando la recaudación fiscal; además, la conceptualización de los establecimientos permanentes se ha ceñido para continuar teniendo presentes las recomendaciones de la OCDE.

En Costa Rica, a partir del 1 de agosto de 2022, se grava con un IVA de 13% los servicios digitales transfronterizos, los cuales son definidos por el Ministerio de Hacienda como aquellos que son brindados por medio de internet o cualquier otro espacio por un proveedor no domiciliado en el país antes indicado y cuyos servicios se consumirán en dicho país.

Conforme a lo establecido en Ley del IVA, hay dos (2) maneras de cobrar el impuesto:

- El proveedor del servicio podrá cobrar directamente el impuesto al usuario, para lo cual deberá previamente inscribirse ante la entidad correspondiente.
- Recaudar el impuesto a través de un cargo en la tarjeta de crédito y/o débito del consumidor.

A manera de síntesis, en el caso de Costa Rica, los servicios digitales prestados por empresas extranjeras se gravan con un IVA de 13% y se les da tratamiento de “servicios digitales transfronterizos”.

Teniendo en cuenta la información proporcionada, se puede mencionar que la normativa en el país antes indicado en el ámbito digital ha evolucionado considerablemente, alineándose con las tendencias globales para garantizar una tributación equitativa. La implementación del IVA a los servicios digitales, incluyendo el streaming, ha sido un paso importante para aumentar los ingresos fiscales y nivelar el campo de juego entre proveedores locales y extranjeros. Aunque esta normativa ha enfrentado críticas por su complejidad y las cargas administrativas que impone, ha demostrado ser eficaz en mejorar las finanzas públicas del país. Además, la conceptualización antes indicada se ha actualizado para evitar abusos y asegurar que las empresas extranjeras contribuyan de manera justa. A pesar de los desafíos interpretativos y operativos señalados por algunas empresas, estas reformas reflejan un esfuerzo por parte de Costa Rica para adaptarse a la economía digital y fortalecer su capacidad de recaudación fiscal. Es crucial seguir monitoreando el impacto de estas medidas para asegurar su efectividad y equidad a largo plazo.

3.2.3. Chile

En Chile, los servicios digitales se rigen principalmente por la Ley del IVA, específicamente en el artículo 8, letra n, y la Ley del IR (SII, 2024). La normativa chilena conceptualiza los servicios digitales como aquellos ofertados a través de internet, canales online o cualquier red electrónica, incluyendo la transmisión de datos, almacenamiento en la nube, plataformas de entretenimiento, etc. (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022). En 2020, se introdujo la obligación de aplicar el IVA a estos servicios en virtud de la Ley 21.210 de Modernización Tributaria, con el objetivo de nivelar el terreno de juego entre los proveedores nacionales e internacionales y aumentar la recaudación de ingresos (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2020). Esta reforma ha sido vista como esencial para adaptarse a la economía digital, aunque ha enfrentado críticas por la complejidad que impone a las plataformas extranjeras para cumplir con las nuevas normas tributarias. A pesar de estos desafíos, la reforma ha permitido al fisco chileno aumentar sus ingresos, beneficiando las finanzas públicas (Ministerio de Hacienda de Chile, 2022).

En Chile, el concepto de establecimiento permanente se define en el artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta, como cualquier lugar fijo donde una empresa realiza todas o parte de sus actividades dentro del país. Esto incluye sucursales, oficinas, fábricas o cualquier otro lugar fijo. Las recientes reformas han tenido como objetivo alinear estas definiciones con las sugerencias de la OCDE, en particular en relación con el Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), para evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones de bajo o nulo gravamen. A pesar de los retos interpretativos y los costos administrativos que pueden encontrar las empresas, estas medidas han mejorado la equidad en la recolección de impuestos, garantizando que las empresas multinacionales contribuyan adecuadamente por sus actividades en Chile (Ministerio de Hacienda de Chile, 2024).

Por último, en Chile la normativa en cuanto a los servicios digitales ha incorporado el IVA a través de la Ley 21.210, donde se establece que el establecimiento permanente ha sido beneficioso, siguiendo las sugerencias del plan de la OCDE. Sin embargo, aunque las reformas pueden traer consigo diferentes cargas administrativas, han permitido una mejora en la equidad fiscal y la recaudación.

Lo anterior está en concordancia con lo planteado por la OCDE en el Proyecto OCDE/G20 ("BEPS"). Cabe precisar que Chile optó por aplicar el IVA a los servicios digitales, emparejando la carga tributaria con los servicios nacionales ya afectados a este impuesto, en lugar de crear un impuesto especial a las transacciones internacionales.

En el marco de una reforma tributaria (Ley 21.210), a partir del 1 de junio de 2020, Chile grava con un IVA de 19% a los servicios digitales brindados por sujetos no residentes en territorio nacional chileno, es decir, dichos servicios deben ser usados y/o consumidos en Chile.

La mencionada reforma tributaria estableció como supuestos gravados los siguientes: Actuar como intermediario para servicios o ventas en Chile o en el extranjero, similar a Airbnb. Ofrecer contenidos digitales de entretenimiento, como videos, música y juegos, a través de descarga o streaming, así como textos y publicaciones. Proporcionar software, almacenamiento y plataformas de tecnología, como Zoom y Amazon Web Services. Realizar publicidad en cualquier formato o medio, incluyendo redes sociales como Instagram o Facebook y servicios como Google Ads.

Cuando el prestador de servicios tenga domicilio o residencia en el extranjero, y el beneficiario sea contribuyente de IVA, este último será responsable exclusivamente de la obligación tributaria, debiendo emitir la factura correspondiente, declarar y pagar el impuesto directamente. Dicho impuesto podrá dar derecho a crédito fiscal aplicando las reglas generales de IVA.

En caso de que el beneficiario chileno no sea contribuyente del IVA, el proveedor del servicio podrá cobrar directamente el impuesto al usuario, para lo cual deberá previamente adherirse al régimen tributario simplificado; de lo contrario, se aplicará la retención en medios de pago.

Respecto del régimen de tributación simplificado, de acuerdo con el SII, los elementos esenciales del sistema de tributación simplificado son:

- No están obligados a solicitar el Rol Único Tributario (RUT).
- Los contribuyentes no tendrán derecho al crédito fiscal, siendo un régimen de solo pago, sin perjuicio de poder optar a dicho crédito fiscal mediante la tributación por el régimen general del IVA.

En vista de que el IVA se trata de un impuesto de recargo; es decir, se traslada al consumidor final, los proveedores de los servicios digitales deberán incluir en los precios el IVA diferenciado.

Según el SII, a mayo de 2023, los ingresos por servicios digitales han superado los 775 millones de dólares. Este monto proviene de los servicios declarados y pagados por 374 prestadores de servicios digitales sin base ni residencia en Chile, a tres años de la implementación del IVA.

En este contexto, las directrices de Chile para los servicios digitales han sido un paso considerable hacia la modernización fiscal, adaptándose a la economía digital actual. La inclusión del IVA en estos servicios a nivelado el campo de juego entre proveedores nacionales e internacionales, promoviendo una competencia justa. Aunque la implementación de esta normativa ha enfrentado críticas por la complejidad y los costes administrativos impuestos a las plataformas extranjeras, ha logrado incrementar los ingresos fiscales, beneficiando las finanzas públicas del país. Las reformas han permitido una mayor supervisión y control de las operaciones internacionales, asegurando que las empresas multinacionales contribuyan

adecuadamente por sus actividades en Chile. A pesar de los retos interpretativos, estas medidas reflejan un esfuerzo por fortalecer su capacidad de recaudación fiscal y adaptarse a las nuevas realidades económicas.

3.2.4. Uruguay

En Uruguay, los servicios digitales se rigen por el artículo 70-A y el a135 de la Ley 19.535 (Ley de Inclusión Financiera) y la Ley 19.566, que modifican la normativa del IVA y del IRAE. Los servicios digitales se describen como aquellos prestados a través de internet o cualquier red electrónica, incluyendo la descarga de software, música, películas, juegos y servicios de suscripción a contenidos digitales (Centro de Información Oficial de Uruguay, 2018). La reforma de 2017, introducida por la Ley 19.535, obligó a aplicar el IVA a los servicios digitales ofrecidos por empresas extranjeras a los consumidores uruguayos, con el objetivo de crear una competencia leal entre los proveedores locales e internacionales y mejorar la recaudación tributaria. Aunque la aplicación de estas medidas ha planteado dificultades, como la identificación y el control de los proveedores extranjeros, el fisco uruguayo ha logrado aumentar sus ingresos (Centro de Información Oficial de Uruguay, 2017).

En Uruguay, el concepto de establecimiento permanente está regulado por la Ley 19.566 y el artículo 10 de las disposiciones del Decreto 56/009. Se entiende como cualquier lugar fijo donde una empresa realiza actividades económicas, tales como sucursales, oficinas, fábricas y talleres (Oficina de Información Oficial de Uruguay, 2019). Las regulaciones se han ajustado para alinearse con los estándares de la OCDE, en particular con respecto al Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), para evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones con impuestos más bajos. Estas medidas pretenden garantizar que las empresas extranjeras paguen impuestos sobre las rentas generadas en Uruguay, promoviendo una mayor equidad fiscal. A pesar de algunas críticas sobre la complejidad administrativa y el cumplimiento, estas reformas han mejorado la capacidad del fisco uruguayo para recaudar impuestos de manera más eficaz y justa (Centro de Información Oficial de Uruguay, 2018).

Teniendo en cuenta la información proporcionada anteriormente, se puede señalar que el país antes indicado, en cuanto a los servicios que son ofertados de manera online, se regula

mediante la Ley 19.535. Por otro lado, los establecimientos permanentes se fundamentan en las directrices de la OCDE.

A partir del 1 de enero de 2018, a través de la Ley 19.535 y el Decreto 144/08, Uruguay ha regulado la tributación de servicios digitales respecto de la renta e IVA para plataformas que brindan servicios directamente (Netflix, HBO, entre otros), así como también para servicios intermediados (Uber, Airbnb, entre otros).

Con relación al IR, la norma tributaria distingue:

- Las plataformas a través de las cuales se realizan actividades como distribución e intermediación de transmisiones audiovisuales. Respecto de este primer grupo, se considera renta de fuente uruguaya cuando el usuario que consume el servicio se encuentre en territorio nacional, ya sea porque el "Internet Protocol" (IP) se localiza en Uruguay o cuando su dirección de facturación esté en dicho país.
- Las plataformas que son intermediarias o de mediación utilizando medios informáticos (Airbnb y Uber). Con relación a este segundo grupo, la fuente es 100% uruguaya cuando el usuario y el proveedor se encuentran en territorio y 50% cuando el proveedor no está en el país donde se está ofertando el servicio.

Los servicios demandados en el país y prestados por empresas no radicadas en él están sujetos a un IVA del 22%. Estas empresas deben registrarse en la Dirección General Impositiva (DGI), pero no necesitan tener un representante local. También pueden pagar los impuestos en dólares estadounidenses desde cuentas fuera del país. Cabe señalar que Uruguay no ha introducido nuevos impuestos, sino que ha ajustado las normas existentes para adaptarlas mejor al comercio electrónico.

Los servicios antes indicados han sido objeto de reformas para adaptarse a las tendencias globales y asegurar una tributación justa. La inclusión del IVA en los servicios digitales ofrecidos por empresas extranjeras ha buscado nivelar la competencia con los proveedores

locales, aunque ha presentado desafíos en la identificación y control de estos proveedores. No obstante, estas medidas han incrementado los ingresos fiscales, beneficiando a las finanzas públicas del país. También se han ajustado siguiendo las recomendaciones de la OCDE, buscando evitar la evasión fiscal y garantizar que las empresas extranjeras paguen impuestos por las rentas generadas en Uruguay. Estas reformas han mejorado la capacidad del fisco uruguayo para recaudar impuestos de manera más eficiente y equitativa, a pesar de las críticas sobre la complejidad administrativa. En general, Uruguay ha logrado adaptarse a las nuevas realidades del comercio electrónico, asegurando una mayor equidad fiscal y fortaleciendo sus finanzas públicas.

3.2.5. Argentina

Los servicios digitales se rigen por el artículo 1, inciso b, y el artículo 3, inciso m), de la Ley del IVA y la Ley de Gravamen a las Ganancias, donde la normativa establece que los servicios digitales comprenden aquellos prestados a través de plataformas electrónicas, incluyendo la transmisión de contenidos digitales, los servicios de almacenamiento en la nube y las suscripciones a plataformas de streaming (Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2021; Ministerio de Justicia de la Nación de Argentina, 2024).

La definición de establecimiento permanente en Argentina se rige por el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y las disposiciones de la Resolución General 830/2000 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Se describe como cualquier lugar fijo donde una empresa realiza todas o parte de sus actividades, tales como sucursales, oficinas, fábricas o talleres (Gobierno de Argentina, 2024). Esta definición ha sido ajustada para alinearse con las recomendaciones de la OCDE y el Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), asegurando que las empresas extranjeras tributen por los ingresos generados en Argentina. Las recientes reformas pretenden aclarar y reforzar la normativa para evitar la evasión fiscal y garantizar una mayor equidad en la recaudación de impuestos. Aunque algunas empresas se han enfrentado a dificultades en la aplicación, estas medidas han permitido a las autoridades fiscales argentinas mejorar su eficiencia en la recaudación y garantizar una mayor contribución de las empresas multinacionales (Ministerio de Justicia de la Nación, 2024).

En la Ley del IVA, modificada a través de la Ley 27430, en su artículo 1° inciso e), se establece que están gravados con el IVA los servicios digitales prestados por un sujeto no domiciliado a consumidores finales. Asimismo, la norma agrega que la utilización y/o consumo efectivo de los servicios digitales debe realizarse en el territorio argentino por los usuarios y/o consumidores finales, para los fines que ellos convengan. En ese sentido, se entiende como utilización efectiva cuando se comprueba que el primer acto de disposición o el consumo inmediato lo efectúa el consumidor final en la jurisdicción de Argentina, y se deben validar los siguientes supuestos: i) El servicio se recibe en un teléfono celular, y el código de identificación será la tarjeta SIM del país; ii) El servicio se recibe en otros dispositivos tecnológicos que no son celulares, cuyo código de verificación será la dirección IP del país; iii) La dirección del cliente que consta en el comprobante de pago sea del país (Ley 27430).

En los servicios digitales, de acuerdo con el artículo 5° inciso h) e i) de la Ley del IVA, el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto al valor agregado se da cuando se concluye la prestación del servicio o cuando se percibe el pago total o parcial del servicio. Sin perjuicio de lo mencionado, cuando se tienen anticipos, el nacimiento de la obligación tributaria será cuando se reciben dichos anticipos (artículo 90 de la Ley 27430 al valor agregado, publicado el 2017-12-29).

La tasa del impuesto al valor agregado para los servicios digitales es del 21%, y está incluida en el precio total del servicio; la cual está regulada en el artículo 28° de la Ley del IVA. Asimismo, el impuesto al valor agregado estará a cargo del sujeto no domiciliado, es decir, el prestador del servicio, sea de forma directa o a través de un intermediario residente que intervenga en el pago del servicio. El intermediario residente es el agente perceptor y liquidará el impuesto de acuerdo con los plazos establecidos por la entidad correspondiente del país antes indicado. Ahora bien, el prestador de servicios digitales no domiciliado debe inscribirse en la Dirección General Impositiva, de acuerdo con el artículo 36° de la Ley del IVA, por lo que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene una lista actualizada de empresas no domiciliadas que prestan servicios digitales en Argentina. Con dicha lista, los agentes de percepción realizan la liquidación del IVA de los servicios digitales. En caso de que el pago del servicio se efectúe con una entidad bancaria o un intermediario no residente, el prestador del

servicio no domiciliado debe liquidar el impuesto al valor agregado de acuerdo con las formas, plazos y condiciones (Decreto 354/2018).

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, la normativa tributaria Argentina, en su artículo 35 inciso b) de la Ley 27541, generada el 23 de diciembre de 2019, indica que, por carácter de emergencia, se aplicará un impuesto a todo el país por el término de 5 años a la adquisición de servicios prestados desde el exterior, que se paguen con tarjetas de crédito y/o débito u otro medio de pago equivalente. También se incluyen en dicha norma las compras en lugares virtuales en todas sus modalidades. Dicho impuesto es conocido como Impuesto País, y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2024. Dicha norma podría ser prorrogada (Ley 27541, artículo 35 - 2019-12-23).

De acuerdo con el Decreto 99/19, en su artículo 17°, se señala que los servicios digitales detallados en el artículo 3 inciso m) están incluidos en el artículo 35 de la Ley 27541 y estarán gravados con una tasa del 8%. Asimismo, los servicios digitales son cobrados a los consumidores finales residentes a través de tarjetas de crédito, débito u otro medio equivalente. En dicho proceso de cobro interviene un agente intermediario residente, quien será un agente perceptor y estará obligado a retener el 8% de los ingresos brutos y abonar al fisco argentino el impuesto (Decreto 99/2019).

Finalmente, como se ha explicado, el IVA del 21% y el Impuesto País del 8% se liquidan por un agente de percepción (agente intermediario) mediante los mecanismos de recaudación y/o pagos ya explicados. En ese sentido, las medidas antes mencionadas han permitido que el sistema normativo de Argentina fortalezca la capacidad del sistema tributario para gestionar la economía digital.

Las normas fiscales están diseñadas para cubrir una amplia gama de servicios prestados a través de plataformas electrónicas. La normativa establece que estos servicios comprenden aquellos que se ofrecen mediante internet o redes electrónicas, lo que incluye desde la transmisión de contenido hasta el almacenamiento en la nube. Para garantizar una competencia justa y mejorar la recaudación tributaria, se han implementado medidas que obligan a proveedores locales e internacionales a cumplir con las mismas obligaciones

fiscales. Además, se ha ajustado siguiendo las recomendaciones de la OCDE para asegurar que las empresas extranjeras paguen impuestos sobre los ingresos generados en el país. Las reformas recientes buscan clarificar y reforzar estas normas para evitar la evasión fiscal y asegurar una mayor equidad en la recaudación de impuestos. Aunque las empresas han encontrado desafíos administrativos, estas medidas han incrementado la eficiencia de la recaudación y han asegurado una mayor contribución de las multinacionales.

3.2.6. Colombia

En Colombia, los servicios digitales se rigen por el IVA y en el artículo 420 del Impuesto sobre la Renta, y el artículo 180, donde se ha cambiado en la Ley 1819 de 2016, que introdujo cambios significativos en la tributación de los servicios digitales, definiéndose como aquellos prestados a través de plataformas electrónicas, incluyendo la descarga y transmisión de contenidos digitales, los servicios en la nube y las suscripciones a plataformas de streaming. Además, esta ley obligó a los proveedores extranjeros de servicios digitales a inscribirse y remitir el IVA en Colombia, con el objetivo de garantizar una competencia equitativa y mejorar la recaudación de ingresos (Función Pública de Colombia, 2023). Posteriormente, la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019 perfeccionaron estas disposiciones para mejorar su aplicación. A pesar de las críticas por la carga administrativa impuesta a los proveedores extranjeros, estas reformas han facilitado un mayor recaudo tributario y han contribuido a la formalización de la economía digital en el país (Sistema Único de Información Normativa, 2018; Función Pública de Colombia, 2019).

La interpretación de establecimiento permanente en Colombia se rige por el artículo 20, sección 1, del Estatuto Tributario, que caracteriza esta noción como cualquier lugar fijo de negocios mediante una entidad estipulada en un país diferente al que se está hablando, y que realiza actividades económicas en el país, tales como oficinas, fábricas, talleres o minas. La Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016 ajustaron esta descripción para armonizarla con las directivas de la OCDE y el Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), con el objetivo de evitar la erosión de la base gravable y el traslado de utilidades a jurisdicciones con tasas impositivas más bajas. Estas reformas pretenden garantizar que las empresas extranjeras tributen por los ingresos generados en Colombia, fomentando así una mayor equidad fiscal. A pesar de las preocupaciones planteadas por algunos contribuyentes en relación con la

complejidad y los gastos de cumplimiento, estas normas han fortalecido la capacidad de la entidad responsable (Función Pública de Colombia, 2023).

Por último, en Colombia, las reformas antes mencionadas han permitido facilitar una mayor formalización y recaudación de la economía digital, a pesar de que los cambios realizados hayan traído consigo diferentes desafíos administrativos.

Con relación al IVA, en 2016 se modificó la normativa tributaria (Estatuto Tributario Nacional) para gravar con este impuesto a los servicios prestados desde el exterior. Por ello, a partir de julio de 2018 la mayor parte de los servicios digitales están gravados con IVA con una tasa del 19%, excepto para los servicios de educación en línea que ayudan a crear contenidos digitales, proporcionar sitios web, instalar nuevos servidores informáticos, mantener programas y equipos a distancia, y comprar licencias de software para desarrollar contenidos digitales para empresas, explica la CEPAL.

Respecto del IR, para poder aplicar este impuesto, se dictó la Ley 2277 (vigente a partir del 1 de enero de 2024), la cual estableció el concepto de “Presencia Económica Significativa (PES)” para referirse a actividades económicas ejecutadas en Colombia por contribuyentes no residentes que obtengan ingresos en dicho país. En este concepto se incluyen servicios de publicidad online, servicios de plataformas de intermediación y suscripciones.

Como parte de los requisitos para ser considerado como PES, el proveedor debe tener una interacción deliberada y sistemática en Colombia y debe generar ingresos por 31.000 Unidad de Valor Tributario (UVT)² por la venta de bienes o servicios. Como se puede apreciar, Colombia ha adoptado el criterio de presencia significativa utilizada por la OCDE como sustento para gravar los servicios de los proveedores extranjeros, el cual establece que la empresa debe pagar impuestos donde tiene presencia económica significativa más allá de la presencia física.

En este contexto, la normativa tributaria para ciertos servicios cambió en 2016, obligando a los proveedores extranjeros a inscribirse y remitir el IVA, con el objetivo de mejorar la recaudación

² UVT para 2024: \$47.06

de ingresos. Estas disposiciones se perfeccionaron en 2018 y 2019, a pesar de críticas por la carga administrativa. Las reformas facilitaron un mayor recaudo tributario y contribuyeron a la formalización de la economía digital en el país. Además, el concepto del término se ajustó para alinearse con directivas internacionales, asegurando que las empresas extranjeras paguen impuestos por los ingresos generados en Colombia. La adopción de la noción de "Presencia Económica Significativa" refuerza la obligación de tributar de las empresas que obtienen ingresos en el país. Aunque estas reformas han planteado desafíos administrativos, han mejorado la capacidad de gestionar la recaudación tributaria y promovido una mayor equidad fiscal.

Tabla 3

Clasificación de los servicios digitales según los países revisados.

Pais	Clasificación	Definición
España (Ley 37/1992, del impuesto sobre el valor añadido) Artículo 70	Interfaz	Cuando un empresario o profesional, actuando en dicha capacidad, utiliza una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares para facilitar la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, y no es el sujeto pasivo de estas transacciones, debe mantener un registro de dichas operaciones.
	Descarga y transmisión de software y aplicaciones:	- Software de cualquier tipo, incluyendo aplicaciones móviles y de escritorio. - Actualizaciones y mejoras de software.
	Servicios de almacenamiento y alojamiento de datos en la nube:	Servicios de almacenamiento en la nube, alojamiento de sitios web y otros servicios similares.
	Intermediación en la oferta de bienes y servicios	Servicios ofrecidos por plataformas digitales que conectan a compradores y vendedores, como mercados en línea y aplicaciones de transporte.
	Servicios de suscripción	Suscripciones a contenido digital como revistas, periódicos, plataformas de streaming de música y vídeo.
México (Ley del impuesto al valor agregado (IVA)) Artículos: 18 – B, 18 – D Y 18 – J	Descarga de información	Descargar o acceder a imágenes, películas, información escrita, vídeos, música, juegos (incluidos los de azar) y otros contenidos multimedia; participar en juegos multijugador; obtener tonos de llamada para teléfonos móviles; leer noticias en línea; consultar actualizaciones del tráfico; previsiones meteorológicas; y estadísticas.
	Intermediación a terceros	Servicios de intermediación entre oferentes y demandantes de bienes o servicios.
	Clubes en línea y páginas de citas	Plataformas digitales que permiten a los usuarios conectarse para relaciones personales o románticas, utilizando algoritmos y perfiles detallados para emparejar usuarios con intereses y objetivos similares, y ofreciendo herramientas interactivas como chats, videollamadas y eventos virtuales.
	Enseñanza a distancia o de test o de ejercicios	La enseñanza a distancia ofrece formación educativa a través de plataformas digitales, permitiendo acceso a contenido, test y ejercicios interactivos desde cualquier ubicación, facilitando flexibilidad en el aprendizaje y evaluación continua con materiales didácticos y herramientas de auto evaluación, útil para educación continua y capacitación profesional.
	Receptor del servicio	- Que la persona que recibe el servicio haya dado al proveedor del servicio una dirección dentro del país. - Que la persona receptora del servicio realice el pago al prestador del servicio a través de un intermediario ubicado en México.

		<p>- Que la dirección IP utilizada por los dispositivos electrónicos del destinatario se encuentre dentro de los rangos asignados a México.</p> <p>- Que el receptor haya indicado un número de teléfono con código de país correspondiente a México.</p>
<p>Costa Rica</p> <p>Reglamento de la ley del impuesto sobre el valor agregado – Decreto N° 41779-H</p> <p>Artículo 30, 31 y resolución DGT-R-075-2019</p>	Proveedores de servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles:	Son personas físicas, jurídicas o entidades, no domiciliadas en Costa Rica, que ofrezcan o vendan servicios digitales o bienes intangibles a través de Internet o cualquier otra plataforma digital para ser consumidos en el territorio nacional.
	Intermediarios de servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles:	Personas físicas, jurídicas o entidades, no domiciliadas en Costa Rica que, a través de Internet o cualquier plataforma digital, faciliten transacciones entre un proveedor y un consumidor de un servicio digital o bien intangible para uso o consumo en el territorio nacional.
	Preceptor	Entidades públicas o privadas que emiten tarjetas de débito o crédito, cuando sus tarjeta habientes, como consumidores finales o contribuyentes del impuesto, compren servicios digitales de otros países prestados a través de Internet o cualquier otra plataforma digital, utilizados dentro del país, así como organismos públicos o privados que vendan servicios o bienes intangibles mediante cuentas bancarias a través de Internet o cualquier otra plataforma digital, para facilitar pagos a cuentas de vendedores o proveedores no domiciliados en el territorio nacional y consumidos en el territorio nacional.
	Emisor	Entidad que emite o comercializa tarjetas de crédito y débito para uso nacional o internacional.
<p>Chile</p> <p>Ley sobre impuesto a las ventas y servicios – Artículo 8, letra n y p.</p>	Publicidad en línea	Provisión de espacios publicitarios en sitios web, aplicaciones o cualquier otra plataforma digital.
	Servicios de intermediación	Servicios proporcionados por plataformas como Airbnb y Uber.
	Streaming y descarga de contenido	Incluye películas, series, música, juegos y otros contenidos audiovisuales.
	Servicios de software	Servicios de computación en la nube, incluyendo SaaS (Software as a Service), PaaS (Platform as a Service) y IaaS (Infrastructure as a Service).
<p>Uruguay</p> <p>Ley N°19.535 (Ley de inclusión</p>	Transmisiones audiovisuales	Servicios de plataformas de streaming (e.g., Netflix, Spotify) gravados con IVA y considerados como renta de fuente uruguaya si el usuario está en el territorio nacional, con el 100% de la renta gravada.
	Intermediación de servicios	Servicios de intermediación ofrecidos por plataformas como Uber y Airbnb, si tanto el proveedor como el demandante están en Uruguay, el 100% de la renta es de fuente uruguaya y sujeta a IVA. Si uno de ellos está en el exterior, el 50% de la renta es de fuente uruguaya.

financiera) – Artículo 135	Servicios automatizados	Incluye servicios prestados a través de plataformas tecnológicas que son esencialmente automatizados y requieren mínima intervención humana.
Colombia Lay 1819 de 2016 – Artículo 180	Servicios de streaming	Transmisión de música, videos, películas y otros contenidos audiovisuales.
	Software y aplicaciones	Descarga de programas informáticos, aplicaciones móviles y juegos en línea.
	Publicidad en línea	Servicios de publicidad a través de plataformas digitales y redes sociales.
	Servicios de cloud computing	Almacenamiento, procesamiento y alojamiento de datos en la nube.
	Plataformas de intermediación	Servicios ofrecidos por plataformas digitales que conectan a compradores y vendedores, como mercados en línea y aplicaciones de transporte.
	Servicios de enseñanza y capacitación en línea	Cursos y talleres ofrecidos a través de plataformas educativas en línea.
	Servicios de suscripción	Suscripciones a periódicos, revistas y otros medios digitales.
Argentina	Descarga o uso de software, aplicaciones y contenido digital	Software de cualquier tipo, incluyendo aplicaciones móviles y de escritorio.
Lay del impuesto agregado (Ley 20.631) – Artículo 3 – inciso e	Servicios de alojamiento y almacenamiento de datos en la nube	Servicios de almacenamiento en la nube, alojamiento de sitios web y otros servicios similares.
	Servicios de suscripción	Suscripciones a contenido digital como revistas, periódicos, plataformas de streaming de música y video.
	Servicios de enseñanza y capacitación a distancia	Cursos y talleres ofrecidos a través de plataformas educativas en línea.
Paraguay	Descarga o uso de software, aplicaciones y contenido digital	- Software de cualquier tipo, incluyendo aplicaciones móviles y de escritorio. - Contenidos como música, videos, juegos en línea y otros medios digitales.
Ley N° 6380/2019 de modernización y simplificación del sistema tributario nacional – artículo 88	Servicios de almacenamiento y alojamiento de datos en la nube	Servicios de almacenamiento en la nube, alojamiento de sitios web y otros servicios similares.
	Publicidad en línea	Servicios de publicidad prestados a través de plataformas digitales y redes sociales.
	Intermediación en la oferta de bienes y servicios	Servicios ofrecidos por plataformas digitales que conectan a compradores y vendedores, como mercados en línea y aplicaciones de transporte.
	Servicios de suscripción	Suscripciones a contenido digital como revistas, periódicos, plataformas de streaming de música y video.
	Servicios de enseñanza y capacitación a distancia	Cursos y talleres ofrecidos a través de plataformas educativas en línea.

4. APLICACIÓN DE PREMISAS AL CASO PERUANO

Para analizar la situación actual respecto a la tributación de los servicios digitales, se investigó desde el enfoque positivo, el cual consiste en describir y/o analizar cómo está constituido el ordenamiento jurídico tributario hoy en día en el Perú.

4.1. Obligación del impuesto al consumo de servicios digitales

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del IGV, están gravadas las siguientes especificaciones:

- Venta de bienes en el Perú.
- Servicios prestados o utilizados en el territorio peruano.
- Acuerdos o contratos de construcción.
- Venta única de edificios o viviendas por constructores.
- Introducción de mercancías en el país (importación).

Como se puede observar, los servicios digitales por suscripción están gravados con el IGV bajo la premisa de utilización de servicios en el Perú. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2, inciso b), del reglamento de la Ley del IGV, señala que los servicios prestados o utilizados en el país están sujetos a impuestos, independientemente del lugar donde se efectúe o reciba el pago o donde se firme el contrato.

Los servicios digitales por suscripción prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales domiciliadas son utilizados y consumidos en el país por la persona natural, independientemente de cómo y dónde se celebre el contrato; por lo tanto, están gravados con IGV. Asimismo, en el artículo 9 de la Ley del IGV indica que los individuos que se someten a los impuestos que utilizan en un espacio determinado del contexto peruano servicios prestados por entidades no domiciliadas. En otras palabras, el contribuyente domiciliado paga el IGV bajo la premisa de utilización de servicio, y hace sus veces de contribuyente.

Respecto a los servicios que son ofrecidos de manera digital bajo la categoría de suscripción prestados por una entidad no domiciliada a favor de una persona natural, esta persona natural residente (consumidor final) no puede hacer sus veces de contribuyente y pagar el IGV al estado peruano. Por lo tanto, el impuesto a los servicios digitales por suscripción ofrecidos por entidades que no cuentan con un espacio establecido y fijo donde se realizan actividades de

forma presencial, están gravados con el IGV, pero no se pueden recaudar porque aún no está normado y/o reglamentado el procedimiento aplicable. En base a lo explicado, existe una deficiencia en el mecanismo para poder recaudar el IGV de los servicios digitales prestados por un sujeto no domiciliado a un consumidor final residente en el Perú.

En resumen, aunque el marco normativo establece claramente la sujeción de estos servicios al IGV, la ausencia de procedimientos claros y normados para la recaudación desde entidades no domiciliadas a consumidores finales en Perú revela una deficiencia significativa. Este vacío regulatorio impide que el Estado peruano perciba los ingresos fiscales correspondientes a un sector en crecimiento como el de los servicios digitales por suscripción. Por lo tanto, es imperativo que se desarrollen y establezcan mecanismos eficientes que permitan la efectiva recaudación del IGV en este ámbito, alineándose con las prácticas internacionales y la evolución del mercado digital.

4.2. Obligación del Impuesto a la Renta de servicios digitales

Al revisar la ley del IR peruana, el impuesto a la ganancia grava las rentas de capital, trabajo y/o de aplicación conjunta de ambas; de igual forma las ganancias deben provenir de fuentes durables en el tiempo y deben generar flujos de ingresos periódicos.

La legislación peruana trata a las sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no residentes como si estuvieran radicadas en el país, pero solo por las rentas generadas en el Perú. El artículo 6 de la Ley del IR señala que se aplica a los contribuyentes no residentes, incluidas sus sucursales o agencias en el Perú, únicamente por las rentas generadas dentro del país.

El artículo 9 de la Ley del IR señala que “El artículo 9 de la Ley del IR señala que sin importar la nacionalidad o ubicación de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar donde se realicen o ejecuten los contratos, las rentas provenientes de servicios digitales prestados a través de internet se consideran rentas peruanas cuando el servicio sea utilizado económicamente o consumido en el Perú (...)”.

En el Reglamento del IR, en su artículo 4, se señala que el servicio digital se considera utilizado o consumido en Perú cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- Es utilizado para las actividades empresariales del contribuyente o para el logro de sus objetivos.
- Se utiliza para las actividades empresariales de los intermediarios.
- Se utiliza para el desarrollo o funciones de una entidad pública nacional.

Ahora bien, el artículo 4 del Reglamento del IR nos proporciona acepciones y/o conceptualizaciones de un servicio digital, que a continuación se detallan:

- Se pone a disposición de los usuarios a través de internet o de cualquier adaptación semejante, sea pública o privada.
- Es fundamentalmente automático, y se presta o es viable a través de las tecnologías de la información.

Asimismo, en el referido artículo señala que se considera como servicios digitales:

El mantenimiento del software implica actualizaciones y asistencia técnica para los sistemas informáticos, mientras que la asistencia al cliente basada en la red proporciona ayuda en línea, orientación para la instalación y acceso a recursos para la resolución de problemas. El almacenamiento de información permite a los usuarios guardar y gestionar sus datos en los servidores del proveedor, mientras que el alojamiento de aplicaciones permite el uso remoto de software, tanto si el cliente tiene una licencia como si la empresa de alojamiento es propietaria del software.

La prestación de servicios de aplicaciones (ASP) permite a los usuarios acceder a software alojado en los servidores del proveedor, ofreciendo herramientas para interactuar con otros. El almacenamiento de páginas web proporciona espacio en los servidores para albergar páginas web sin dar al proveedor derechos sobre el contenido. Servicios como la consultoría electrónica, el acceso a una página interactiva en línea que provea contenido digital, los anuncios en línea, las subastas y la distribución de información ofrecen acceso al asesoramiento de expertos, anuncios, venta de bienes mediante subastas y suministro de información personalizada. Además, los portales de compraventa en línea permiten a los usuarios consultar catálogos y hacer pedidos.

De la revisión y/o análisis de la normativa tributaria peruana sobre los servicios que son suministrados digitalmente por suscripción, y prestados por entidades no residentes a personas naturales a través del internet, aplicativos informáticos para dispositivos electrónicos (Apps), servicios en línea, u otro equivalente, no existe normativa clara vinculante que grave dichos servicios con gravamen a la renta. Asimismo, tampoco señala la obligación de gravar con impuesto a las ganancias a entidades no domiciliadas que no tienen lugar establecido, y que prestan servicios digitales a consumidores residentes en el Perú.

Este vacío normativo implica que las empresas extranjeras que ofrecen servicios digitales en el mercado peruano no están sujetas a la tributación correspondiente, lo que genera una desventaja y poco beneficio para las empresas locales que sí están obligadas a cumplir con estas obligaciones fiscales. Además, esta situación representa una pérdida potencial de ingresos fiscales para el Estado peruano, que no puede captar las contribuciones de un sector en constante expansión, como el digital.

Por lo tanto, es fundamental que se desarrolle una regulación específica que aborde estas lagunas y permita una tributación equitativa y eficaz de los servicios digitales, alineándose con las tendencias y prácticas internacionales. Esto no solo fortalecería la recaudación fiscal, sino que también contribuiría a un entorno más justo y competitivo para todas las empresas que operan en el país.

5. DESARROLLO DEL MODELO Y/O PROPUESTA CASO PERUANO (PROYECTO DE LEY)

5.1. Enfoque Normativo

A continuación se propone un proyecto normativo de reforma a la Ley del IR y a la Ley del IGV, con el propósito de que las empresas no residentes en el Perú que son 'business owners' de Apps como Netflix, Spotify, etc. puedan tributar en el Perú, siguiendo la línea de análisis, toda vez que se ha encontrado una laguna o vacío normativo en ambas leyes en las relaciones B2C, donde C es consumidor persona natural domiciliado en Perú, a pesar que existe capacidad contributiva de renta y existe un consumo en el territorio peruano.

5.2. Proyecto de Ley del IR y del IGV

Se propone Ley Especial Tributaria de
Servicios Digitales

PROYECTO DE LEY

El Congresista de la República que suscribe el presente proyecto de ley en ejercicio de su facultad de iniciativa legislativa conforme al artículo constitucional 107°:

LEY ESPECIAL TRIBUTARIA DE SERVICIOS DIGITALES

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I. EL PROBLEMA: EL PERÚ ES UN PARAÍSO TRIBUTARIO PARA APPS DE NO DOMICILIADOS EN TRANSACCIONES B2C

Teniendo presente las normas de impuesto a la renta y del impuesto al consumo puede encontrarse un supuesto no gravado con ambos tributos; tanto las ganancias de las empresas dueñas de Apps (servicios digitales por suscripción) no domiciliados en el Perú que brindan servicios de transmisión de imagen audiovisual como, por ejemplo, Netflix; o de transmisión de audio como, por ejemplo, Spotify en sus transacciones, así como tampoco respecto del consumo de personas naturales consumidoras residentes en Perú, respectivamente.

Siendo que, al no calificar las personas naturales como empresarias, y al no tratarse de una relación B2B sino, por el contrario, de una relación B2C, los consumidores domiciliados en Perú no se encuentran posibilitados de que se ejerza el deber de contribuir por parte de las prestadoras no domiciliadas, máxime porque la normativa peruana no contiene dicho deber de retención o percepción al consumidor, a los intermediarios financieros o bancarios, o a las pasarelas de pago o procesadoras de pago, tales como Visa, Mastercard, entre otros medios de pago con tarjetas de crédito.

Siendo que ello es así, a pesar de que la mayoría de países ya han legislado en Europa y América sobre los servicios digitales por suscripción (Apps), sea a nivel del impuesto a las ganancias y/o del impuesto al consumo respecto de los servicios digitales por suscripción

(Apps) prestados por entidades no residentes; y a pesar de que en Perú, según el diario El Comercio (2020), más del 83% de residentes contrató su primer uso de Apps (servicio digital por suscripción) en plena pandemia en 2020, y que el 22% de peruanos se encuentra suscrito al menos a cuatro plataformas distintas, aún no se ejecuta su recaudación, lo que hace pensar que el problema se encuentra en que no existen mecanismos de recaudación idóneos.

Así, tenemos a los países que han implementado algún tipo de regulación tributaria a entes no residentes de prestación digital mediante las TICs, tales como plataformas de interacción en línea, Apps, entre otros:

i. Países que no han implementado Digital Tax Services (DTS):

- Perú
- Bolivia
- Venezuela

ii. Países que implementaron algún tipo DTS:

- Uruguay
- Argentina
- Chile
- Colombia
- Costa Rica
- Ecuador
- México
- Brasil

Como se sabe, el Perú se enmarca en aquellos países que tienen un sistema tributario de fuente global (worldwide source criteria), a diferencia de otros países pequeños que suelen adoptar el esquema de sistema tributario de fuente, conforme al siguiente gráfico:

Tabla 4

Países con sistema tributario de fuente global

País	Sistema Mundial	Sistema de Fuente
Argentina	Si	
Bolivia	Para personas físicas	Para personas jurídicas
Brasil	Si	
Chile	Si	
Colombia	Si	
Costa Rica		Si
Ecuador	Si	
El Salvador	Solo para rentas de capital	Si
México	Si	
Panamá	Mundial para dividendos	Si
Perú	Si	
Paraguay		Si (Solo aplica para personas jurídicas)
Uruguay	Mundial para ganancias de capital	Si

Conforme a la data previa, podemos verificar que todos los países grandes y medianos (comparables al Perú) en la región que tienen el criterio de renta de fuente mundial ya han adoptado desde 2020 reglas para gravar las rentas de los proveedores de servicios digitales vía aplicaciones (servicios digitales por suscripción y otros semejantes) por no domiciliados a consumidores finales; siendo Perú el único que no ha regulado todavía, como si nos tratásemos de una jurisdicción con sistema de tributación en renta de fuente unilateral o como si fuésemos un paraíso fiscal.

En ese escenario peruano normativo de vacío, se genera el problema de que no existe una recaudación peruana por esta anomia, laguna y vacío tributario, como consecuencia de una falta de modernización y adecuación normativa, tanto a nivel de la Ley del IR como de la Ley del IGV, en lo que respecta al aspecto mensurable y el aspecto subjetivo, es decir, respecto de quiénes deben efectuar una retención y/o percepción, sobre qué base imponible **y** qué alícuota; siendo que estos vacíos legales generan múltiples posiciones interpretativas que no han sido aclaradas por la Administración Tributaria peruana (SUNAT), ni por el Tribunal Fiscal en sus resoluciones.

Cuando revisamos los informes de la SUNAT en diversas etapas, apreciamos que su rol no ha sido de aclarar la diversidad de criterios interpretativos, sino que, además, las mismas han sido contradictorias en los últimos años. No encontramos tampoco una línea judicial que haya sentado doctrina y/o jurisprudencia sobre el “servicio digital (B2C) por suscripción a través de las Apps”, donde el consumidor es una persona física sin negocio empresarial residente en el Perú.

La SUNAT viene aplicando el BEPS Plan Report 1 sobre Tributación de la Economía Digital de la OECD como si fuese una normativa vinculante ('hard-law'), cuando en realidad para los operadores peruanos constituye 'soft-law', además de que no pueden modificar ni las normas, ni los CDIs firmados por el Perú en periodos previos a los BEPS, siendo que estos no han sido modificados de manera expresa; de hecho, el MLI firmado por el Perú tampoco introduce modificaciones a las hipótesis de incidencia peruanas en las dos normas del impuesto al consumo y del impuesto a la ganancia, respecto de las instituciones negociales B2C con Apps (servicios digitales por suscripción) por consumidores personas físicas no empresarias peruanas.

En el mundo fenoménico real, la SUNAT sostiene el libro de que no es factible dejar de reconocer "ingresos" para fines tributarios, así como tampoco respecto de los consumos, y que se debe aplicar el IGV, aun cuando no existen normas que atribuyan cómo retener el IR o el IGV, o percibir ambos tributos, ya sea por parte de los consumidores o de las empresas del sistema financiero, procesadoras de medios de pago o intermediarios financieros respecto de las tarjetas de crédito y/o débito con las que se pagan consumos o suscripciones mensuales de aplicaciones; así como tampoco permite que no se reconozca una obligación de retener y/o percibir dichos tributos en el caso de que el consumidor peruano utilice tarjetas de crédito y/o débito emitidas por empresas bancarias del exterior no residentes en el Perú. Por consiguiente, no es exigible legalmente ambos tributos por la SUNAT.

La premisa teórica para sostener ello es que para la SUNAT "las inferencias y recomendaciones de BEPS OECD, incluyendo el BEPS Plan 1 sobre Economía Digital", tienen naturaleza jurídica de hard-law y, por consiguiente, no puede omitirse que existe hecho imponible y que eso genera deberes de retención o percepción y/o de reporte. Sin embargo, en el mundo fenoménico real ninguna empresa y menos las personas físicas, visualizan dicha

interpretación. Por consiguiente, al interpretarse que no existe el deber legal de cobrar vía retención o percepción a través del consumo de tarjetas de crédito y/o débito, los operadores stakeholderes emisores, procesadores o empresas del sistema financiero peruano, respecto de tarjetas de crédito y/o débito emitidas en el Perú, se ven imposibilitados a retener o percibir el IR y/o el IGV.

Concluyendo, la falta de reconocimiento de los hechos imponible, a pesar de que hay ganancia (devengada) para fines del impuesto a la renta y/o consumos para propósitos del Impuesto General a las Ventas, genera una asimetría y violación del principio de igualdad tributaria, dado que si una empresa domiciliada en el Perú brinda servicios similares desde Perú a consumidores peruanos, deberá pagar el impuesto a la renta empresarial del 29.5% y el IGV del 18%, emitiendo una boleta de venta al consumidor final.

II. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL

Nuestra carta constitucional política establece lo siguiente: “Los impuestos sólo pueden introducirse, modificarse o suprimirse mediante leyes o decretos legislativos, cuando se delegan competencias, salvo los aranceles y las tasas, que se regulan mediante decretos supremos”.

“Cuando el gobierno ejerce su mandato tributario, debe atenerse a los principios de reserva de la ley, garantizar la equidad y respetar los derechos fundamentales de las personas”

A partir del 2024, el Congreso peruano ha presentado la Ley No. 32089, publicada el 4 de julio de este año, que otorga facultades legislativas en varias áreas importantes, incluyendo la tributación. Esta ley aborda específicamente la tributación para la economía digital mediante la implementación de un nuevo método para recaudar el IVA en las transacciones con proveedores no residentes. Dadas las restricciones a la potestad tributaria establecidas por el principio de "reserva de ley", podemos observar que, al crear normas para los servicios digitales, el Congreso, a través de la Ley N° 28932 publicada el 16 de diciembre de 2006, delegó facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, estableciendo al mismo tiempo límites específicos sobre cómo podrían ser utilizadas estas facultades.

Se espera que la Ley 32089 del 2024 evite los problemas tributarios experimentados por la Ley 28932 de 2006. La ley de 2006, como se describe en su introducción, pretendía “ampliar

la base tributaria, mejorar la eficiencia, equidad y simplicidad en el Sistema Tributario Nacional; y dotar al país de un Sistema Tributario predecible que apoye la inversión”. Sin embargo, Zavaleta Álvarez señala que la ley de 2006 no incluye la facultad de crear nuevos impuestos. Las frases resaltadas en el texto anterior son las que más se acercan a sugerir esta facultad, pero no la señalan explícitamente.

Conforme a estos cambios normativos, no se encuentran comprendidas las transacciones B2C por Apps por empresas no domiciliadas en favor de personas naturales peruanas residentes, ya que no están en las listas de lo que se considera en la norma del IR al 2024 como servicio digital, ni encajan en los requisitos conjuntos de la Ley del IR, ya que en el 2006 no existían las Apps ni los smartphones que permiten aplicaciones como Spotify o Netflix con suscripciones.

Ahora bien, respecto de la Ley N° 32089 del 2024, esta señala en forma explícita y expresa que se establecerían mecanismos tributarios de recaudación del IGV para servicios digitales de Apps prestados por sujetos no residentes sin domicilio en el Perú

“2.7.1. Regular la tributación de los modelos de negocios basados en la economía digital, para lo cual se propone:

Modificar la Ley del IGV e ISC a fin de recaudar el impuesto en las transacciones con proveedores o intermediarios no residentes en la economía digital, resulta necesario crear un nuevo sistema. Este sistema implica la actualización de la legislación fiscal vigente, junto con otras normativas relacionadas. Los cambios clave incluirán la actualización de las normas de responsabilidad del IGV, como las de habitualidad y las relacionadas con el lugar de imposición en el país, de acuerdo con el principio de destino y siguiendo, entre otros, las recomendaciones de la OCDE.

Conforme puede apreciarse, el cambio normativo estaría acorde a la Constitución, ya que se ha señalado en forma expresa el cambio en el IGV.

Adicionalmente, para que pueda aprobarse una ley especial tributaria como esta y dado que abarcaría el Impuesto a la Renta, también tendría que emitirse una nueva ley autoritativa complementaria a la Ley 32089 que posibilite regular también el IR a los servicios digitales de Apps.

Partiendo de la premisa de que existiría dicha nueva ley autoritativa respecto del Impuesto a la Renta, entonces, la delegación de facultades sería válida tanto desde el punto de vista constitucional como tributario.

III. EL PROBLEMA DE QUE SUNAT NO APLICA LOS REQUISITOS PARA CALIFICAR COMO SERVICIO DIGITAL EN FORMA CONJUNTIVA ÚLTIMAMENTE A PESAR DE LA LEY ESCRITA

Según el inciso g del artículo 56 de la Ley del IR, las rentas provenientes de servicios digitales están gravadas con una tasa del 30%. Adicionalmente, el artículo 9 de la misma ley define a las rentas de fuente peruana como:

“Las rentas provenientes de servicios digitales demandados a través de internet o redes similares, incluyendo cualquier tecnología o plataforma relacionada, cuando el servicio sea utilizado o consumido económicamente dentro del país.”

La cuestión de rigor es, entonces, ¿cuándo estamos ante un servicio digital? Para el derecho positivo tributario, se entiende cualquier servicio prestado al usuario a través de internet mediante acceso en línea, que opera principalmente de forma automática y no puede funcionar sin el uso de tecnologías de la información (inciso b, artículo 4-A del RLIR).

En este sentido, al amparo de la norma antes citada, para que sea calificado como “servicio digital”, conforme señala Zavaleta Álvarez ¹, deben aplicarse simultáneamente cinco elementos, los cuales deben leerse y aplicarse conjuntamente:

- a) Servicio.
- b) Prestado por internet, extranet o intranet
- c) Online.
- d) Automático esencialmente, y
- e) Viable sólo tecnológicamente.

Coincidimos con Zavaleta Álvarez cuando sostiene que “Si alguno de estos elementos estuviera ausente en la transacción económica, no se consideraría un servicio digital sino otro

¹ Zavaleta, Michael y otros: Servicios Digitales en el Impuesto a la Renta peruano, interpretación a la luz de la reforma tributaria”. En: RPDT USMP Tax Law Review. Nro 2, Mayo 2007, Edición Digital.

tipo que podría o no estar sujeto a tributación como renta de contexto peruano. A continuación, examinaremos cada uno de los criterios mencionados, brindando conclusiones sobre cómo deben ser interpretados para la correcta aplicación de la normativa tributaria”.

En los primeros años, la SUNAT opinaba de manera diferente sobre la intervención humana y lo poco automático. Así, la SUNAT emitió los informes 018-2008-SUNAT/2B0000 y 110-2019-SUNAT/7T0000, en los que el fisco opina que la naturaleza de los servicios digitales implica que la prestación del servicio debe ser lógica e interactiva, y donde la intervención humana no debe ser principal, sino, por el contrario, debe ser anexa.

No obstante, lo anterior, en los últimos años la SUNAT ha cambiado de criterio. Por ejemplo, en 2024, el Tribunal Fiscal enmienda la plana a la SUNAT sobre los servicios digitales. En esta RTF de 2024, en el sector financiero, el caso de fondo resuelto no es otro que el de VISA y MASTERCARD por las membresías y licencias, existiendo casos en los que se ha concluido la calificación de servicios como digitales y otros que no. A esto agregamos: “(...) Para establecer si un servicio califica como servicio digital y su pago computa como renta de origen peruana, es crucial verificar si los elementos clave mencionados anteriormente están presentes en cada caso específico. Por ejemplo, un elemento clave es que el servicio sea principalmente automatizado.”

Este 2024, la SUNAT concluyó en un pronunciamiento de consulta institucional exactamente lo opuesto sobre la consultoría usando plataformas digitales con un componente humano muy fuerte y poco automático. En efecto, según el Informe Nro. 000039-2024-SUNAT/7T0000, concluye que tienen naturaleza jurídica de servicios digitales y, en consecuencia, se encuentran afectos al IR en el país, las siguientes actividades desarrolladas de manera remota por empresas no domiciliadas a favor de empresas peruanas (relación B2B):

- Los servicios extraterritoriales de soporte técnico online, con plataforma, donde los compradores realizan preguntas que son atendidas por profesionales técnicos en la misma plataforma y/o por email.
- Los servicios extraterritoriales de consultas prestados por videoconferencia vía plataformas digitales o incluso vía email.

La doctrina tiene un criterio diferente al del Informe 39-2024, conforme señala Jorge Bravo²: “¿Qué es un servicio digital? Dejando a un lado la definición oficial, podríamos intentar formarnos una interpretación basada en principios jurídicos y prácticas contractuales modernas en nuestro mundo altamente conectado. Dado el uso generalizado de las TIC [2] [3] podemos identificar dos tipos de servicios que utilizan estas tecnologías: Los Servicios Digitales Automatizados (SDA) y las empresas enfocados al consumidor (EEC). Los SDA se vislumbran como servicios que se ejecutan automáticamente a través de espacios de carácter digital, normalmente gestionados por algoritmos o sistemas informáticos sin intervención humana directa. Por el contrario, las EEC son empresas que utilizan las TIC para ofrecer productos y servicios, en las que el proveedor del servicio ya sea un individuo o un equipo, interactúa directamente con los clientes utilizando estas tecnologías. Esta interacción puede implicar cierto grado de automatización, como los cursos de idiomas en línea con contenidos precargados o simuladores, o puede utilizar tecnología sin automatización, como un abogado que participa en una reunión a través de una plataforma de comunicación. Por lo tanto, los SEC prestan servicios en los que el proveedor interactúa con los usuarios utilizando la tecnología, a veces incorporando cierto grado de automatización, pero ésta no es la característica principal del servicio”

Luego de esta breve pero perspicaz explicación, cabe preguntarse a qué servicios quiso referirse el legislador peruano al incorporar el inciso i) en el artículo 9 de la Ley del IR. En mi opinión, claramente se refiere a los Servicios Digitales Automatizados (SDA), respecto de los cuales se prescinde del tradicional criterio de territorialidad, ya que estos servicios no se prestan físicamente en ningún lugar. En cuanto a los servicios ofrecidos a través de empresas enfocadas al consumidor (EEC) que utilizan las TIC, creo que no pueden calificarse de servicios digitales, ya que son prestados por personas físicas reales en diversos lugares y no requieren necesariamente automatización. Sería ilógico considerarlos digitales por el mero hecho de utilizar TIC. Existe una zona gris en lo que respecta a los servicios prestados a través de EEC con cierto grado de automatización, ya que estos procesos de automatización pueden ser desde mínimos hasta cruciales para la prestación del servicio. Dado que es probable que

² <https://www.jorgebravocucci.pe/los-servicios-en-tiempos-de-hiperconectividad/>

esta realidad se generalice en los próximos años, conviene actualizar el punto i) del artículo 9 para resolver cualquier posible ambigüedad.

Tratándose de un criterio de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la entidad tributaria, es previsible que será adoptado en el curso de una eventual fiscalización, dando lugar a reparos que deberán ser discutidos en instancia administrativa o judicial (donde ya se ha establecido una línea jurisprudencial que destaca la necesidad de que un servicio sea “automático” para ser considerado digital).

La SUNAT persiste en su postura de considerar que los servicios de consultoría y soporte técnico generan renta de fuente peruana solo por el uso de correos electrónicos o videollamadas como meros canales de comunicación, incluso si el servicio principal no se realiza en línea. Esta postura ha sido rechazada por el Tribunal Fiscal (TF) y la Corte Suprema (CS).

En el adjunto, la SUNAT sostiene que, si bien el reglamento de la Ley del IR contiene una conceptualización general de servicios digitales, conforme a la cual los mismos deben prestarse mediante accesos en línea, no ser viables en ausencia de la TIC y ser esencialmente automáticos, el listado de servicios que a continuación se establece en el mismo reglamento son casos que siempre califican como servicios digitales sujetos a retención en el Perú cuando se utilizan económicamente en el país, ya sea que cumplan con esa definición general o no. Así, para SUNAT, una consultoría prestada por abogados extranjeros a una empresa peruana, que culmine en la remisión de un correo electrónico con el informe o con una videoconferencia, generaría para esos abogados renta de fuente peruana sujeta a retención por la empresa peruana, sin importar que todo el trabajo previo de evaluación y análisis legal, que claramente es lo principal del servicio, no se haya hecho en internet y que tal servicio no se preste mediante accesos online, no sea esencialmente automático y sea perfectamente viable sin tecnología informática

El resultado práctico de esa lectura, de por sí, debería llamar a la reflexión respecto a su corrección. Si los abogados imprimen el informe y lo envían por courier en lugar de enviarlo por correo electrónico, no habría renta de fuente peruana; si llaman por línea telefónica en lugar de realizar una videoconferencia o usar un medio de comunicación electrónico, tampoco.

Claramente, hay falta de razonabilidad en el criterio. No obstante, lo más saltante es que SUNAT insiste en esta lectura pese a que el TF y la CS ya la han descalificado. Ya desde 2018 hay RTFs en las que el TF considera que los servicios de soporte técnico y consultoría sí deben reunir los requisitos del concepto general para calificar como servicios digitales y distinguen la prestación mediante correos electrónicos y videoconferencias del uso de estos últimos como simple medio de comunicación. Tal discrepancia ya ha sido llevada por SUNAT al Poder Judicial, y ha perdido. En la Casación 16003-2023 Lima publicada en enero de este año, se aborda directamente la lectura de SUNAT y la CS la califica como literal y aislada, que no resulta admisible, carente de fundamento de derecho. La emisión de este Informe, insistiendo en esa postura, obligará a los auditores a acotar y a las empresas a reclamar y litigar por años. Claramente, SUNAT apuesta a cambiar el criterio de la CS en algún momento y seguirá llevando los casos al PJ, algo que el sistema le permite y que, lamentablemente, alimenta la imagen del Perú como una plaza fiscalmente complicada (Assereto, 2024; LinkedIn, 2024).

Ahora bien, la SUNAT el 3 de julio de 2024 emitió el Informe 49-2024-SUNAT/7T0000, donde se pronuncia de modo enredado sobre el artículo 14 de la Decisión 578, y persiste en su posición sobre los servicios digitales con “intervención humana”.

Figura 6

INFORME N.º 000049-2024-SUNAT/7T0000

INFORME N.º 000049-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 03 de julio de 2024

MATERIA:

En relación con la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), respecto a las rentas obtenidas por empresas domiciliadas en países miembros de la CAN distintos al Perú, por servicios prestados desde dichos países a personas jurídicas domiciliadas en el Perú, se consulta:

1. ¿Resulta aplicable el tratamiento previsto en el artículo 14 de la Decisión 578 a los ingresos por servicios de soporte técnico al cliente en red y mantenimiento de software que comprende asistencia técnica en red⁽¹⁾, prestados a través de medios digitales (acceso en línea), y que requieren de la intervención humana como elemento esencial?
2. ¿A los ingresos por servicios digitales regulados por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento que requieren de una mínima intervención humana, les resulta aplicable el artículo 6 de la Decisión 578?

CONCLUSIONES:

En relación con la aplicación de la Decisión 578, respecto a las rentas obtenidas por empresas domiciliadas en países miembros de la CAN distintos al Perú, por servicios prestados desde dichos países a personas jurídicas domiciliadas en el Perú, se tiene que:

1. Los servicios que consistan en el soporte técnico al cliente en red y mantenimiento de software que comprende asistencia técnica en red, prestados a través de medios digitales (acceso en línea), y que requieren de la intervención humana como elemento esencial, cuya definición es tomada del artículo 4-A del Reglamento de la LIR, pueden calificar como servicios profesionales, servicios técnicos o de asistencia técnica, de acuerdo con las definiciones del TJCAN y, por ende, a las empresas que brinden dichos servicios les resultaría aplicable el tratamiento previsto en el artículo 14 de la Decisión 578⁽¹²⁾.
2. Corresponde analizar las características de los servicios prestados por empresas domiciliadas en países miembros de la CAN distintos al Perú que califican como digitales de acuerdo con la LIR y su reglamento, diferentes a los señalados en el numeral anterior; a fin de determinar si les resulta aplicable el artículo 14 o el artículo 6 de la Decisión 578.

Nota. Información obtenida a partir de la publicación de SUNAT (2024).

Conforme se aprecia, esta vez la SUNAT concluye que, en ese supuesto, también cabe invocar la aplicación de la citada norma, conforme a la cual se tributa únicamente en el país de consumo del servicio. Me parecen relevantes las citas que emplea del TJCAN sobre las definiciones de empresas de servicios profesionales y técnicos, dado que la consulta fue formulada en términos “objetivos” por los ingresos y no “subjetivos” por quien los genera. Esto nos da una pista de la interpretación que tiene la Administración sobre este punto, que no es pacífico.

Son precisamente estas dualidades de criterios de la SUNAT las que motivan y justifican el presente proyecto de Ley Especial en el ámbito del IR, a fin de zanjar las interpretaciones grises y cambiantes del fisco, generando seguridad jurídica.

IV. IMPERIOSO ELIMINAR AL PERÚ CON NATURALEZA DE PARAÍSO TRIBUTARIO PARA PROVEEDORES VIA ‘APPS’ NO RESIDENTES

A la luz de lo analizado, puede inferirse que los servicios digitales demandados por medio de ‘Apps’ por no residentes en contextos B2C no estarían comprendidos, precisamente porque la

normativa de 2006 no contemplaba como realidad fáctica dichas transacciones digitales; y así se han mantenido regulatoriamente hasta ahora, lo cual ha implicado que nuestro país sea uno de los pocos paraísos tributarios para los proveedores no domiciliados de Apps para consumidores peruanos, personas naturales residentes.

No obstante, somos conscientes de que la SUNAT puede recaracterizar inconstitucionalmente las opiniones e interpretaciones jurídicas. Para muestra un botón, en el reciente Informe Nro. 0039-2024-SUNAT/7T0000 del 6 de junio se ha sostenido, por ejemplo, que una consultoría brindada por consultores desde el exterior y remitida por email calificaría como servicio digital. Por consiguiente, todo lo antes expuesto en numerales previos se caería como castillo de naipes.

En ese escenario, somos conscientes de que, si se realiza una consulta a la SUNAT sobre si los Apps están comprendidos en la definición de servicios digitales, lo más probable es que señalen que sí, sobre todo basándose en el BEPS Plan Action 1 de la OECD, aun cuando es soft law para el Perú.

A la luz de este informe, se considera que existe una ilegal desnaturalización de las ideas de la OECD, que son doctrina soft law, y una clara violación al principio de tipicidad tributaria, dado que dichos comentarios de la OECD invocados por SUNAT no tienen enforcement en el Perú dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Además, en el Perú, las exigencias sobre cuándo hay servicio digital deben leerse de manera conjuntiva, como hemos explicado, lo cual SUNAT desecha.

Se entiende que la intención de la SUNAT, con opiniones como la del Informe 39-2024-SUNAT/7T0000, busca eliminar que Perú sea considerado un paraíso fiscal para los proveedores del exterior no domiciliados de servicios digitales, y en ello se coincide con el fisco peruano. Sin embargo, esto no debe suceder violando el principio de legalidad y tipicidad tributaria; debe realizarse conforme al artículo 74 de la Constitución, y debe legislarse sin duda para que el fisco entienda que los requisitos del inciso i) del artículo 9 de la Ley del IR son conjuntivos y deben aplicarse conjuntamente, no de forma separada.

V. NECESIDAD DE MODIFICAR EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Existe la imperiosa necesidad de introducir seguridad jurídica, realizando algunos cambios en las normas que modernicen los negocios y las distintas prestaciones de servicios digitales para propósitos del IR. Esta necesidad se infiere porque la normativa no tiene una definición clara de servicios digitales. De hecho, la normativa del IR tipifica una parte en la Ley y otra en el Reglamento.

Entonces, como señalan Gutiérrez y Rodríguez (2024), los servicios digitales son los prestados por internet, extranet, intranet o plataforma tecnológica, incluyendo las aplicaciones (como Netflix, Uber, Spotify, entre otros) y, además, deben verificarse los siguientes puntos: (i) Servicio; (ii) Prestado por internet, extranet o intranet o cualquier adaptación, directrices o tecnología empleada por internet; (iii) Online; (iv) Automático; (v) Viable solo tecnológicamente; (vi) Sea usado o consumido económicamente en el Perú.

Para llegar a esta definición, sostienen que “servicio”, según la Real Academia Española, tiene distintos significados o connotaciones, pero para el presente análisis se puede definir el servicio (RAE) como aquella acción o efecto de servir o también como la organización personal destinada a cuidar intereses o satisfacer necesidades del público o de alguna entidad oficial o privada. Por su parte, Gonzales et al. (1989) precisan que los servicios son aquellas actividades económicas diversas, las cuales no brindan bienes y se pueden encontrar en el transporte, sistema bancario, comunicaciones, servicios personales, sociales, etc. Asimismo, cada una de estas actividades es muy distinta de las otras y su finalidad es satisfacer necesidades personales. Por otro lado, Horovitz (1994) se refiere al servicio como la prestación de diversos bienes materiales o inmateriales hacia el cliente, como resultado del costo, la notoriedad del mismo y la buena imagen que los usuarios esperan.

El otorgamiento de un servicio puede generarse de manera presencial o digital, transformando los usos y costumbres de los consumidores. Como hemos presenciado en los últimos años, la sociedad busca adquirir bienes o servicios mediante la digitalización, dado que otorga comodidad y eficiencia a las distintas actividades diarias. Por ejemplo, en el Perú, el comercio electrónico es uno de los sectores importantes en el ecosistema digital, ya que, según la

Cámara Peruana de Comercio Electrónico (2020), las ventas por este medio han crecido de manera destacada en el año 2020, alcanzando los 6 000 millones de dólares.

Por lo tanto, surge la pregunta: ¿en qué consiste la digitalización? Se puede señalar que es un sistema de invención constante que requiere el uso de nuevas tecnologías como la computación, internet, comunicación y programación, las cuales permiten la conectividad y están relacionadas entre sí (Vilaplana y Stein, 2020). La principal finalidad es generar cambios, de manera total o parcial, en los distintos negocios, crear o modificar los diferentes procesos para lograr mejores resultados, y permitir la adaptación dinámica de sus integrantes.

La OCDE (2021) refiere que la digitalización ayuda a reemplazar los métodos de las empresas tradicionales que solo usaban el papel, para luego pasar al uso de sistemas digitales que procesan y almacenan datos para lograr una mejor eficiencia. Todo ello da origen a la transformación digital, la cual genera modificaciones en la operatividad de las administraciones tributarias, dando a conocer los nuevos modelos en los que los usuarios interactúan y realizan actividades económicas.

Por lo tanto, con la transformación digital hemos logrado el acceso a internet, adquirir nuevas tecnologías y hacer uso de los servicios digitales, siendo los SD aquellos sistemas en línea que generan el procesamiento de información de manera remota ante el requerimiento de los clientes, teniendo funciones primordiales o avanzadas que otorgan nuevas soluciones a través del uso de internet (García y Gertrudix, 2011). Una de las peculiaridades fundamentales de estos sistemas es que logran unificar datos por una empresa, mediante distintas aplicaciones que ayudan a los usuarios finales a modificar, utilizar, registrar, recomendar o generar alguna operación. Por lo que, para el uso de los contenidos, se debería obtener una licencia, permiso o derechos de uso (Álvarez y Gertrudix, 2011).

Por otro lado, Quimbayo (2022) menciona los servicios digitales como: servicios relacionados con la tecnología o servicios de asesoramiento. Estos servicios generan dinero en el país donde se realizan, sin importar desde dónde se presten, con ejemplos claros en situaciones cotidianas.

Asimismo, en la Casación Nro. 16003-2023-LIMA, se ha pronunciado respecto a los servicios digitales y, en dicho recurso, existía controversia respecto a los servicios profesionales recibidos por empresas del exterior no domiciliadas en el Perú, con domicilio en Nueva York, Argentina, Italia y Ecuador. En el presente caso, el proveedor de los servicios profesionales declaró el servicio brindado como asistencia técnica; en consecuencia, la tasa gravada a dicho servicio sería del 15 % de la renta. Sin embargo, el ente administrativo tributario procedió con la recalificación del servicio, precisando que el trabajo realizado por la empresa del exterior se trataba de un servicio digital y le correspondía pagar una tasa del 30 % de la renta, dado que la prestación otorgada no constituye asistencia técnica, pero sí califica como un servicio digital.

Por su parte, la última instancia judicial (la sala) realiza una interpretación literal de la norma y precisa lo siguiente respecto a los servicios digitales: se considera como SD a todo servicio que se otorga mediante el uso de internet, plataforma tecnológica o cualquier otra red pública o privada que preste algún servicio mediante accesos en línea, teniendo dos características esenciales: i) Son automáticos; ii) Requieren el uso de la tecnología de la información.

De otro lado, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 09890-4-2019, de fecha 30 de octubre de 2019, resolvió una controversia respecto a los servicios digitales otorgados por una empresa no domiciliada a otra empresa con domicilio en el territorio nacional que buscaba implementar un sistema de tipo MES ("Manufacturing Execution System"). Para ello, consideraban que se debía pagar el tributo del 15 % por asistencia técnica, pero el ente administrativo tributario consideraba que se trataba de un servicio digital y que el pago sería superior al antes señalado. Sin embargo, el Tribunal Fiscal desarrolló los elementos y la aplicación de los servicios digitales, precisando que, para considerarse un SD, debe ser un servicio y no un producto; además, debe otorgarse mediante internet, plataformas o cualquier otro medio que utilice internet u otra red que se preste en línea y debe ser esencialmente automático, teniendo un uso económico dentro del país.

En dicha resolución se toman elementos de los servicios digitales que fueron desarrollados en las "X Jornadas de Derecho Tributario Nacionales", y estos son que: 'Un servicio y no un bien - implica el otorgamiento de la prestación de manera intangible con contenido intelectual, y su prestación no mantiene un lugar físico estable, siendo otorgado mediante medios electrónicos, con las siguientes características: (i) La simultaneidad está relacionada con la prestación del

servicio de manera efectiva, automática e instantánea, y su agotamiento se da en el mismo momento de ser usado el servicio. En el caso de interacción, se concreta después de la simultaneidad a requerimiento del usuario, produciendo un vínculo entre el proveedor y el consumidor. (ii) Otorgamiento del servicio mediante internet, aplicación, plataformas o tecnologías utilizadas por internet u otra red equivalente: este mecanismo hace referencia a las diversas vías electrónicas que existen en la actualidad y se usan a través de internet. (iii) Uso a través de accesos en línea: Este requisito es de gran importancia para considerarse un servicio digital, dado que el otorgamiento del servicio ayuda al consumidor a atender sus requerimientos de manera rápida e instantánea; para este elemento se analizan cuatro aspectos: (iv) Los consumidores pueden usar el servicio mediante un medio electrónico con acceso en línea (Ejemplo: internet), sin que exista presencia física. (v) El otorgamiento del servicio, aprovechamiento y consumo se genera de manera instantánea y simultánea, es decir, en línea. (vi) El uso o aprovechamiento del servicio se genera de manera remota por parte del proveedor (sin presencia física). (vii) Se brinda y ejecuta en tiempo real. (viii) Esencialmente automático: Se reemplaza la mano de obra humana por medios electrónicos o dispositivos automáticos. (ix) Uso de la tecnología de la información: Requiere de dispositivos electrónicos y de comunicación a gran velocidad para poder reproducir sonidos, datos, videos y otros. Consecuentemente, el Tribunal Fiscal acertadamente ha señalado que no se trataba de un servicio digital al existir presencia humana al momento de brindar el servicio (asistencia técnica).

Por último, el ente administrativo tributario (SUNAT) en el Informe N.º 000039-2024-SUNAT/7T0000, de fecha 06 de junio de 2024, brinda alcances sobre los servicios digitales y precisa que los servicios de soporte técnico que no sean esencialmente automáticos también están sujetos al pago del impuesto a la renta. Para ello, deben cumplirse los siguientes supuestos: i) Se otorguen en línea mediante una plataforma electrónica, permitiendo que los consumidores puedan gestionar consultas y estas sean atendidas por técnicos a través de las mismas plataformas usadas o correos electrónicos; ii) el servicio se puede otorgar mediante videoconferencias o correo electrónico, siendo su uso y consumo económico dentro de nuestro país.

Previo a lo antes señalado, en los informes Nro. 018-2008-SUNAT/2B0000 y 124-2012-SUNAT/4B0000, se especifica que los servicios digitales pueden contar con las siguientes características para ser calificados como tales:

- Ser considerados como un servicio y generar una prestación entre proveedor y consumidor.
- Ser otorgados mediante internet, cualquier adaptación, aplicación o plataforma que requiera de internet u otra red.
- Ser brindados a través de accesos en línea (conexión a red) y de manera inmediata.
- Tienen que ser automáticos, existiendo mínima intervención del ser humano.
- Requieren el uso de la tecnología de la información, para lo cual es necesario contar con herramientas tecnológicas

Finalmente, se precisa que cada caso en concreto requiere una evaluación para conocer si se presentan los elementos o características antes señalados y así considerar la prestación como un servicio digital.

Concluyendo, a la luz de lo analizado, se debe entender que los servicios digitales son aquellos donde se cumplimenta el inc b art. 4-A RLIR, incluyendo los Apps (como Netflix, Spotify entre otros) y, siempre y cuando, se verifiquen en forma simultánea y conjuntivamente lo siguiente: (i) Servicio; (ii) Prestado por Internet, Extranet o Intranet, (iii) Online; (iv) Automático esencialmente, (v) Viable sólo tecnológicamente, (vi) sea usado o consumido económicamente en el Perú.

Siendo además imperativo que, si un no domiciliado brinda servicios B2C, debe crearse un RUC; caso contrario, el MTC deberá bloquear su acceso, toda vez que, en los negocios B2B, la empresa usuaria domiciliada tendría que efectuar una retención.

VI. NECESIDAD DE MODIFICAR LA LEY DEL IGV

Se debe incluir el uso de las Apps como supuesto gravado por la utilización de servicios en un escenario B2B. Y, si es B2C, debería ser considerado como prestación de servicios bajo la

premisa de que se obligue al prestador de servicios a sacar su RUC o que la SUNAT le impute el RUC y tenga que domiciliarse para operar en el Perú, y no competir deslealmente con empresas peruanas similares, que además cumplimentan su deber de contribuir.

En el proyecto OCDE/G20, la capacidad de una entidad para establecer una presencia significativa en línea en otro país sin pagar impuestos, debido a la falta de una "conexión" según las regulaciones globales actuales, se refiere a los servicios digitales. Esto incluye la asignación de valor derivado de datos basados en la ubicación que pueden ser comercializados a través de productos y servicios digitales, la categorización de ingresos de nuevos modelos de negocios, la implementación de regulaciones básicas y asegurar que el IVA/SII en bienes y servicios digitales vendidos a través de fronteras sea recolectado efectivamente (OCDE, 2014).

La normativa argentina en la Ley del IVA, en la sección 88, cláusula m, describe los servicios digitales como: «Independientemente del dispositivo utilizado para la descarga, visualización o uso, estos se llevan a cabo a través de la red de internet o cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnología utilizados por internet o cualquier otra red que ofrezca servicios similares que, por su naturaleza, están principalmente automatizados y requieren una mínima intervención humana.

Ahora bien, para poder establecer cómo sería una hipótesis de incidencia tributaria en el IGV, tendríamos que graficar el negocio jurídico y la operatividad, ya que debemos comprender 'ex ante' los 'smart contracts', dado que la adquisición de un producto o servicio radica en la voluntad o el deseo de cada ser humano para cubrir sus necesidades, desde comprar un producto o servicio a menor costo hasta celebrar acuerdos por grandes sumas de dinero. Se requiere de un contrato, y estos pueden ser de manera verbal, escrita o electrónica. Sin embargo, en la actualidad, por la falta de lealtad y confianza, se evita suscribir acuerdos de manera verbal. Almonacid y Coronel (2020) precisan al blockchain como un código de acceso libre para distintos países que desean descargar, usar o desarrollar herramientas de gestión de operaciones en línea, por lo que permite generar múltiples aplicaciones y se obtienen los siguientes beneficios: i) Mayor seguridad de las operaciones; ii) Descentralización, dado que la información es pública y puede ser validada por cualquier autoridad; iii) Rastreo de las operaciones para lograr mayor transparencia de la actividad económica. Una de las

aplicaciones más importantes en el ecosistema blockchain son los contratos inteligentes o smart contracts, dado que este mecanismo combina la información y sus protocolos, logrando ejecutar las condiciones de los contratos que se soliciten.

Los contratos digitales o smart contracts son códigos informáticos que realizan la ejecución de distintas obligaciones contractuales de manera automática con el uso de una herramienta tecnológica, la cual busca reducir los riesgos de incumplimiento por parte de los contratantes. Sin embargo, no todo contrato inteligente puede considerarse un contrato inteligente; en algunas ocasiones solo se trata de mecanismos de automatización de operaciones originadas por alguna condición contractual, como, por ejemplo: pagos, depósitos y otros.

Asimismo, se conocen distintos niveles de smart contracts, según Cáceres (2024), Para la suscripción de algún servicio digital en nuestro país, solo se requiere la voluntad del consumidor final y contar con algún medio de pago para tener acceso al servicio requerido. En algunos casos se brindan ciertos beneficios o membresías al momento de contratar. Asimismo, el usuario puede ejercer el derecho de resolución del contrato en cualquier momento; para ello, se requiere que el consumidor comunique al proveedor su voluntad de resolver el contrato. Esta declaración se puede ejercer mediante una llamada telefónica, correo electrónico o cualquier otro medio que brinde el proveedor. No obstante, también se puede generar una resolución del contrato por parte del comercio en cualquier momento (Herrerías, 2022).

Concluyendo, el IGV debe gravar los servicios digitales, y los contratos smart, cuando se confirman por el cliente B2C, deben originar un hecho imponible gravado, toda vez que existe el factor atributivo de riqueza o manifestación, como es el consumo, pudiéndose retener o percibir el IGV vía designación de agente de retención o de percepción, según lo que sea más aplicable.

VII. SISTEMA DE PERCEPCIÓN Y RETENCIÓN AL MOMENTO DEL PAGO

El sistema de retención y/o percepción es un mecanismo de recaudación tributaria que utiliza el fisco peruano para que las empresas cumplan con su deber tributario dentro de los plazos establecidos. En ese orden de ideas, Yachachin (2021) precisa que las percepciones son un sistema de pago anticipado del IGV, a través del cual un agente de percepción recibe dinero producto de una venta y/o prestación de servicio del contribuyente, para luego ser abonado al

fisco. Por su parte, Mares (2010) precisa que la retención consiste en detraer una suma de dinero de parte del deudor tributario antes de abonar al beneficiario. En ese sentido, el obligado cumple con pagar sus tributos con el único fin de facilitar la recaudación de ingresos públicos (impuesto a la renta de no domiciliado).

En el proceso de la percepción y/o retención de los tributos a los servicios digitales B2C, intervienen cuatro actores y/o sujetos, entre ellos tenemos: usuarios domiciliados (consumidores finales), entidad financiera (bancos), Administración tributaria (SUNAT), y empresas no domiciliadas (proveedor de servicio digital – B2C).

- a) Respecto a los usuarios domiciliados (persona natural): Las personas naturales, en la actualidad, consumen algún tipo de servicio digital y son los interesados en celebrar este tipo de contratos digitales usando la tecnología de la información. Para concretar este tipo de operación, es necesario contar con una tarjeta de crédito o débito emitida por alguna entidad financiera domiciliada. Cabe precisar que, para realizar operaciones mediante el comercio electrónico, muchas de las entidades financieras solicitan a sus clientes que ingresen sus claves y datos de la tarjeta de débito o crédito, estén suscritos a un sistema de seguridad de autenticación dinámica, activen compras por internet, no superen el límite máximo de operaciones, entre otras restricciones.
- b) Respecto a la entidad financiera (Banco): Las entidades financieras juegan un rol muy importante en el proceso de recaudación de los tributos a los servicios digitales, tanto para el impuesto general a las ventas (IGV) como para el impuesto a la renta (IR). El primer tributo antes mencionado se recauda a través de la percepción y el segundo tributo mediante la retención. De igual forma, el banco, por las operaciones de cobro, pago y/o transferencias, realiza el cobro de una comisión a las empresas no domiciliadas. Asimismo, el banco entrega al fisco los tributos percibidos y retenidos dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria, y el importe neto se transfiere a la empresa no domiciliada prestadora del servicio digital. Se entiende por importe neto el importe del servicio prestado, descontando las comisiones, percepciones y/o retenciones.

- c) Administración tributaria (Fisco): La administración tributaria, dentro de sus competencias y facultades otorgadas por el Estado, es la encargada de recibir y recaudar el importe percibido y retenido como tributo dentro de los plazos establecidos, respecto de los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a consumidores finales peruanos. En caso de no generarse el pago respectivo, la autoridad fiscal procede con las sanciones de acuerdo con lo estipulado en el Código Tributario.
- d) Empresas no domiciliadas (Proveedores): Son aquellas entidades que no tienen presencia física y brindan servicios digitales a consumidores finales peruanos a cambio de una contraprestación económica, y emiten un comprobante de pago u otro documento equivalente. Asimismo, reciben del banco el importe neto vía transferencia por los servicios prestados en un determinado territorio. Se entiende por importe neto el importe del servicio prestado, descontando las comisiones, percepciones y/o retenciones.

Asimismo, es de importancia abordar el tema desde el punto de vista constitucional en relación con la implementación del sistema de percepción y/o retención por parte de los intermediarios financieros. Al respecto, la Sentencia 004-2004-AI del Tribunal Constitucional precisa el principio de solidaridad como un principio implícito en la Constitución Política del Perú. En ese sentido, el numeral 9 de la referida sentencia señala que: “El objetivo de la denominada ‘bancarización’ es formalizar las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario. A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43° de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general, que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social”. Por otro lado, el numeral 10 de la referida sentencia señala que la

informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario.

De igual forma, en los numerales 20 y 21 de la Sentencia No. 06089-2006-PA/TC, se señala que la solidaridad permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.

En este tipo de Estado, el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

De igual forma, el Ministerio de Economía y Finanzas aclaró que los agentes de retención o agentes de percepción (Banco) tienen el deber de colaborar con el fisco; esta obligación tributaria no genera comisiones a los usuarios. Asimismo, los intermediarios financieros no cobrarán una comisión adicional al consumidor final al momento de percibir el IGV o retener el impuesto a la renta de no domiciliado.

En base a lo explicado, el principio de solidaridad constituye el fundamento y origen de la tributación, y sustenta propósitos adicionales a la recaudación, como la colaboración de terceros en este control, como es el caso de los agentes de percepción y/o retención. Es decir, los intermediarios financieros tienen el deber de contribuir con el estado implementando los mecanismos de percepción y/o retención basados en el principio de solidaridad y de responsabilidad social, a fin de formalizar el pago de impuestos de las empresas no domiciliadas que prestan servicios digitales a personas naturales residentes en el Perú, vía percepción y/o retención. Tal como ocurrió con la implementación del ITF, la cual fue respaldada por el Tribunal Constitucional.

VIII. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO

La propuesta normativa plantea quitarle al Perú la naturaleza de paraíso tributario para proveedores no residentes en materia tributaria en la economía digital, especialmente con el uso de las Apps en negocios entre proveedores no domiciliados y consumidores no empresariales residentes peruanos, donde avizoramos una falta de respeto a la igualdad tributaria frente a los proveedores peruanos domiciliados en el país, así como en las transacciones B2B.

Cabe mencionar que el presente proyecto de ley, si bien ha incurrido en costos administrativos para su diseño, dichos costos se encuentran superados por los beneficios que se obtendrán una vez que la ley sea publicada, debido a una mejora en la recaudación tributaria que acontecería a nivel de Netflix, Spotify u otros servicios semejantes.

De esta manera, se implementarán medidas que generarán recaudación de los nuevos actores de la economía digital.

FÓRMULA LEGAL

LEY N°

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República ha dado la ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la ley siguiente:

LEY QUE REGULA TRIBUTARIAMENTE LOS SERVICIOS DIGITALES BRINDADOS POR APPS DIGITALES DE PROVEEDORES NO DOMICILIADOS

Artículo 1.- Los servicios digitales son prestados por internet, extranet, intranet o plataforma tecnológica, incluyendo las apps (como Netflix, Spotify, entre otros), y, además, se debe verificar lo siguiente: (i) Servicio; (ii) Prestado por internet, extranet o intranet; (iii) En línea; (iv) Esencialmente automático; (v) Viable solo tecnológicamente; (vi) Que sea usado o consumido económicamente en el Perú.

Siendo además imperativo que la empresa proveedora residente en el exterior tribute y pague su IR con la tasa del 30 % por los servicios digitales de no domiciliado, debiendo autoliquidar a la SUNAT de forma mensual bajo el método del IR de no domiciliados, tributando sobre su renta bruta.

La SUNAT está facultada para calificar como empresario con régimen general en caso de que se constate evasión tributaria transfronteriza por parte de un no domiciliado, cuando este brinde servicios B2C y no se haya inscrito en el RUC de forma voluntaria. En dicho escenario, la SUNAT dará de alta el IR de tercera categoría del proveedor no domiciliado y, además, asignará automáticamente un RUC como domiciliado empresarial. En caso no cumpla con su deber de contribuir, el Ministerio de Transporte y comunicaciones (MTC) deberá bloquear su acceso al proveedor no domiciliado y no podrá prestar su servicio digital en el territorio peruano. En los negocios B2B, la empresa usuaria domiciliada deberá efectuar una retención en la fuente. La empresa que se acoja voluntariamente o que sea incorporada compulsivamente en el RUC por la SUNAT deberá tributar bajo el régimen de una entidad perceptora de rentas de tercera categoría, tributando sobre la renta neta.

Aquellas empresas no domiciliadas que se inscriban voluntariamente en el RUC y den de alta su IR empresarial podrían tributar por sus rentas de fuente peruana como prestadoras de servicios con la alícuota del 5 % por el IR empresarial, por un plazo de 10 ejercicios económicos, en caso se compruebe que utilizan programadores y digitadores informáticos peruanos, además de tener su IP en el Perú.

Si, a pesar del RUC creado por la SUNAT, el proveedor no ha optado voluntariamente por acogerse al régimen optativo y, por consiguiente, no cumpliera con su deber de contribuir, las empresas del sistema financiero domiciliadas en el Perú que emiten tarjetas de crédito o débito y/o realizan transferencias dinerarias, podrían efectuar una retención del 30 % del Impuesto a la Renta para sus transacciones B2B o B2C.

Las entidades del sistema financiero tienen el rol de agentes de retención del IR del 30 % para los no domiciliados que no se hayan inscrito en el RUC de la SUNAT ni activado voluntariamente su IR empresarial domiciliado. Dichas empresas retenedoras deberán

declarar y pagar a la SUNAT dentro de los 15 días del mes siguiente a la producción de los hechos económicos.

Artículo 2°.- En el caso del impuesto al consumo, la prestación de servicios digitales desde el exterior por una empresa no residente califica como utilización de servicios en el Perú, afecto a la alícuota del 18 %, en el escenario en que la SUNAT, de manera compulsiva, cree el RUC y domicilie al proveedor no domiciliado en el Perú y/o no cuente con digitadores informáticos de 'coding' peruanos domiciliados en Perú, además de no tener su IP en el Perú.

En caso de que el proveedor se acoja voluntaria y libremente a crear su RUC, a domiciliarse en el Perú y cuente con digitadores informáticos peruanos de 'coding' domiciliados en Perú, además de tener su IP en el Perú, dicho servicio estaría gravado con la tasa del 3 % del IGV.

En caso de que no se acoja voluntariamente, la SUNAT le crearía un RUC al proveedor y se consideraría como una empresa domiciliada con la alícuota del 18 %. De no cumplir con su deber de contribuir, el Ministerio de Transporte y comunicaciones (MTC) deberá bloquear su acceso al proveedor no domiciliado y no podrá prestar su servicio digital en el territorio peruano.

Si, a pesar del RUC creado por la SUNAT, el proveedor no domiciliado no se apersona ni cumpliera con su deber de contribuir, las empresas del sistema financiero domiciliadas en el Perú que emiten tarjetas de crédito o débito y/o realizan transferencias dinerarias, podrían efectuar una percepción del 18 % del IGV en los negocios hacia los consumidores finales B2C y/o B2B.

Las organizaciones sujetas al sistema financiero tienen el rol de agentes de percepción del IGV del 18 % para los no domiciliados que no se hayan inscrito en el RUC de la SUNAT ni activado voluntariamente su IR empresarial domiciliado. Dichas empresas retenedoras deberán declarar y pagar a la SUNAT dentro de los 15 días del mes siguiente a la producción de los hechos económicos.

Artículo 3°.- Se delega, vía la presente Ley, la facultad de reglamentar al MEF esta norma. Dicho reglamento deberá publicarse antes del 31 de diciembre de cada ejercicio, con el fin de que entre en vigencia un ejercicio después de su publicación, vía Decreto Supremo. El Decreto

Supremo deberá contener una lista taxativa de empresas tecnológicas no domiciliadas que se consideran como prestadoras de servicios digitales, incluyendo apps u otros semejantes.

El MEF, vía decreto supremo, deberá emitir una lista de empresas tecnológicas que presenten servicios digitales en el Perú conforme a los artículos 1 y 2, de forma trimestral, con la finalidad de que las empresas del sistema financiero efectúen la retención y/o percepción del IR e IGV, de acuerdo con la lista publicada trimestralmente.

La SUNAT, durante el ejercicio, deberá emitir informes mensuales al MEF con las métricas sustentatorias que cumplan los requisitos de los artículos 1 y 2 de la presente Ley, en caso de que los proveedores no se hayan inscrito voluntaria o forzosamente en el RUC de la SUNAT, con el fin de que las empresas del sistema financiero puedan hacer los cambios operativos e informáticos para la retención del impuesto a la renta y/o la percepción del IGV aplicables, conforme a los artículos previos.

Artículo 4°.- La presente norma entra en vigencia a partir del 1 de enero del 2025, toda vez que las entidades del sistema fiduciario de tarjetas de crédito y débito necesitan un plazo para adecuar sus sistemas informáticos.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los días del mes de del 2024.

6. CONCLUSIONES

En el presente análisis se realizó un análisis de la tributación de los servicios digitales B2C a nivel de doctrina, norma escrita, jurisprudencia y experiencia de países de Europa y América. Donde se observó que la forma de hacer negocios ha cambiado en la actualidad, y se utiliza la tecnología de la información, internet y redes semejantes para vender un bien o prestar un servicio. Es por ello que actualmente se habla de una economía digital, que consiste en la creación de infraestructura digital que está conformada por aplicaciones digitales, dispositivos, plataformas digitales, Apps, infraestructura de datos, entre otros; para prestar un servicio o vender un bien desde cualquier lugar.

En ese entorno de cambio tecnológico y de la forma de hacer negocio, las empresas vieron la oportunidad de vender servicios de audio, video, transmisión de datos, intermediación, etc., desde cualquier parte del mundo a usuarios de distintas latitudes, sin tener presencia física. En ese contexto, se ha evidenciado que la normativa tributaria en diversos países fue creada pensando en una economía de presencia física y no de presencia virtual, lo cual imposibilitó el recaudo del impuesto a las ganancias y del impuesto al consumo en los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales residentes.

Del análisis realizado de la postura de distintos autores, de la experiencia de países de Europa y América, y de lo que señala la normativa peruana, se ha observado que el Perú presenta desafíos en la conceptualización de servicios digitales, en la implementación efectiva del mecanismo de recaudación y en la elaboración de normativas tributarias aplicables en el contexto de las economías digitales bajo el modelo B2C.

Las medidas fiscales implementadas en España, Uruguay, México, Argentina, entre otros, notaron la importancia de recaudar este impuesto proveniente de los servicios digitales en un entorno de economía digital B2C, logrando mejorar la igualdad contributiva entre los proveedores domiciliados y no domiciliados. Para ello, consideraron que el servicio que se consumiera y/o utilizara dentro del país debía tener en cuenta algunos factores como la IP (Internet Protocol), la tarjeta SIM, el pago o la dirección de facturación generada en el mismo país donde se consumiera y/o utilizara el servicio. Fue necesario implementar mecanismos de percepción y/o retención del impuesto al consumo y el impuesto a las ganancias en el

momento del pago, de modo que la percepción y/o retención fuera realizada por los intermediarios financieros residentes, para luego ser abonada al fisco en los plazos que estableciera la ley tributaria. Todo esto sirvió como modelo de referencia para implementar un sistema tributario de economía digital B2C en el Perú.

Ahora bien, el dispositivo legal del IGV, en su artículo 1, reconoció que los servicios digitales prestados por un no domiciliado en el territorio nacional a un consumidor domiciliado (persona natural) estaban gravados con el 18 %, bajo la premisa de la utilización de servicios en el país. Sin embargo, el cobro del tributo careció de mecanismos adecuados para su recaudación. Es por ello, que la normativa existente del IGV no logró el impacto esperado en la ampliación de la base fiscal en un entorno de economía digital respecto de los servicios digitales B2C.

En cuanto al impuesto a las ganancias, la normativa tributaria señaló que gravaba las rentas de capital, trabajo y/o la aplicación conjunta de ambas; y recaía únicamente sobre las rentas de fuente peruana respecto a los servicios prestados por un no domiciliado en el Perú. Asimismo, los servicios digitales debían prestarse a través de internet o cualquier adaptación semejante y ser automáticos. Respecto a los servicios digitales prestados por entidades no domiciliadas a personas naturales domiciliadas, no existió una normativa clara vinculante que gravara dichos servicios, y tampoco se ha señalado en la norma tributaria la obligación de gravar con impuesto a las ganancias a entidades no domiciliadas que no tenían un espacio establecido en el Perú.

Ahora bien, la definición de servicios digitales en la normativa debía ser clara para evitar ambigüedades. En ese sentido, la definición de servicio digital prestado por entidades no domiciliadas a consumidores finales (B2C) debía considerar las siguientes características: que se utilizara económicamente, que se usara o consumiera en el país, que se pusiera a disposición del usuario a través de internet mediante accesos en línea u otra aplicación semejante, y que se caracterizara por ser esencialmente automático y no viable en ausencia de la tecnología de la información u otros medios equivalentes. Asimismo, debían verificarse y contrastarse los siguientes hechos de forma simultánea y conjuntiva: i) que fuera un servicio efectivamente prestado; ii) que se prestara a través de internet u otra red equivalente; iii) mediante accesos en línea; iv) que fuera automático; y v) que no fuera viable en ausencia de la tecnología de la información.

Teniendo clara la definición y las características de cómo se dieron los servicios digitales B2C en el marco de una economía digital, se planteó una reforma tributaria con un ecosistema favorable, tanto para el estado peruano como para los proveedores de servicios digitales no domiciliados. El cual consiste, si un proveedor no domiciliado de servicios digitales se registraba y obtenía su RUC de forma voluntaria, podría tributar por sus rentas de fuente peruana como prestador de servicios digitales con la alícuota del 5 % por el impuesto a la renta empresarial por un plazo de 10 ejercicios económicos y con la tasa del 3 % del IGV, siempre y cuando la entidad contara con programadores y digitadores informáticos peruanos, además de tener su IP y domicilio en el Perú. En caso de que no lo hiciera de forma voluntaria, la SUNAT le generaría su RUC al no domiciliado para efectos fiscales, a fin de que tributara y/o pagara su impuesto a la renta con la tasa del 30 % por los servicios digitales, sobre su renta bruta bajo las premisas del impuesto a la renta. En cuanto al impuesto al consumo, se aplicaría la tasa del 18 %.

Por consiguiente, las entidades financieras domiciliadas en el Perú podrían efectuar una retención del 30 % del IR, y la percepción del 18 % del IGV. En caso de que no cumpliera con su deber de contribuir, el Ministerio de Transporte y Comunicaciones (MTC) debería bloquear su acceso al proveedor no domiciliado y este no podría prestar su servicio digital en el territorio peruano. Asimismo, el MEF debería emitir una lista de empresas tecnológicas que presentaran servicios digitales en el Perú de forma trimestral, conforme a los supuestos planteados en la reforma de ley, con la finalidad de que las empresas del sistema financiero efectuaran la retención y/o percepción del impuesto a la renta y del consumo, de acuerdo con la lista publicada.

Finalmente, se planteó una propuesta fiscal efectiva con un ecosistema favorable, incluyendo un sistema de retención y/o percepción en el punto de pago y medidas claras para asegurar el cumplimiento de la recaudación del tributo a los servicios digitales B2C por parte de las empresas no domiciliadas. Sin estas medidas, la recaudación seguiría siendo un desafío. Por lo tanto, se propuso que las empresas que se acogieran al pago del impuesto mencionado de manera libre y voluntaria recibieran como beneficio tributario la reducción de la tasa respectiva.

REFERENCIAS

- Almonacid, J., & Coronel, Y. (2019). Aplicabilidad de la inteligencia artificial y la tecnología blockchain en el derecho contractual privado. *Revista de derecho privado*, 38(1), 119-149. <https://doi.org/10.18601/01234366.n38.05>
- Álvarez, R., & Cantón, I. (2009). Las tecnologías de la información y la comunicación en la educación superior. *Revista Iberoamericana de Educación*, 50(7), 1-12. <https://rieoei.org/RIE/article/view/1965/2984>
- Álvarez, S., & Gértrudix, M. (2011). Contenidos digitales abiertos y participación en la sociedad digital. *Enl@ce: Revista Venezolana de Información, Tecnología y Conocimiento*, 8(2), 79-93. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82319126006>
- Aparicio, J. (2021). La tipificación del contrato de suministro de contenidos y servicios digitales: entre la propiedad intelectual y el derecho de consumo. *Revista de educación y derecho*, 24(1), 1-45. <https://doi.org/10.1344/REYD2021.24.36290>
- Balarezo, J. (2000). Los contribuyentes no domiciliados en el Perú: comentarios a la ley del impuesto a la renta. *THEMIS Revista De Derecho*, (41), 37-45. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11650>
- Beker, V. (2019). Algunas cuestiones metodológicas en el análisis económico. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, 22(1), 15-27. <https://doi.org/10.30972/rfce.2213946>
- BEPS. (s.f.). Acción BEPS 1, páginas 157 y 158.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (13 de Febrero de 2020). Biblioteca del Congreso Nacional de Chile/BCN. Ley 21210 Moderniza la legislación tributaria: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>
- Boletín Oficial del Estado de España. (28 de diciembre de 2023). Ley 35/2006. *Boletín Oficial del Estado de España*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>
- Boletín Oficial del Estado de España. (20 de febrero de 2024). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado de España*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Cáceres, J. (2023). ¿Sueñan las máquinas con contratar? Un estudio sobre smart contracts y consentimiento algorítmico. *Revista de derecho privado*, 46(1), 155-186. <https://doi.org/10.18601/01234366.46.07>

- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. (2021). *Ley del impuesto sobre la renta*.
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Cámara Peruana de Comercio Electrónico. (2021). *Reporte oficial de la industria Ecommerce en Perú*.
<https://www.capece.org.pe/wp-content/uploads/2021/03/Observatorio-Ecommerce-Peru-2020-2021.pdf>
- Canals, A., & Lan, H. (2020). Plataformas digitales: fundamentos y una propuesta de clasificación. *Oikonomics: Revista de economía, empresa y sociedad*, 14(1), 23-95.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8017101>
- Carranza, R., & Cabanillas, A. (2014). Impuesto a la renta de sujetos no domiciliados en el Perú: aspectos generales. *Redefiniendo la visión del contador*, 9(1), 9-11.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/14731>
- Centro de Información Oficial de Uruguay. (9 de enero de 2018). Ley N° 19566.
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes-originales/19566-2017>
- Centro de Información Oficial de Uruguay. (3 de octubre de 2017). Ley N° 19535.
<https://www.impo.com.uy/bases/leyes-originales/19535-2017>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL]. (2019). *La regulación del comercio electrónico transfronterizo en los acuerdos comerciales*.
<https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/59d5ab63-4698-4da1-ac9c-f081e94f0de2/content>
- Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo [UNCTAD]. (2019). *Informe sobre la economía digital 2019. Creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. Ginebra: https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_overview_es.pdf
- Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (2021). *Ley del impuesto al valor agregado*.
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_del_Impuesto_al_Valor_Agregado.pdf
- De Oliveira, M. (2022). Contratos de suministro de contenidos y servicios digitales: La protección del consumidor en Portugal. *Revista PublicaUEX Editorial*, 38(1), 1-67.
<https://doi.org/10.17398/2695-7728.38.599>
- Delgado, A. & Oliver, R. (2015). Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico. *Revista de internet, derecho y política*, (20), 108-120.
<https://www.redalyc.org/pdf/788/78840417004.pdf>

- Diario Oficial El Peruano. (29 de diciembre de 2022). Ley que prorroga la vigencia de los apéndices I y II del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo. *El Peruano*. <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/2138814-2>
- Diario Oficial El Peruano. (5 de marzo de 2020). Servicios digitales: Pago del IGV, una tarea pendiente. *El Peruano*. <https://www.elperuano.pe/noticia/151569-servicios-digitales-pago-del-igv-una-tarea-pendiente>
- Diario Oficial El Peruano. (3 de mayo de 2022). Servicios digitales: Pago del IGV, una tarea pendiente. *El Peruano*. <https://www.elperuano.pe/noticia/151569-servicios-digitales-pago-del-igv-una-tarea-pendiente>
- Dolores, N., Amaiquema, A., Beltrán, G. (2019). Métodos y técnicas en la investigación cualitativa. Algunas precisiones necesarias. *Revista Conrado*, 15(70), 455-459. http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442019000500455
- El Comercio. (19 de noviembre de 2020). El 83% de peruanos contrató su primer servicio de streaming este año, afirma estudio. *El Comercio*. <https://elcomercio.pe/economia/negocios/el-83-de-peruanos-contrato-su-primer-servicio-de-streaming-este-ano-afirma-estudio-nndc-noticia/>
- Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado *vis a vis* de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea. *Crónica Tributaria*, número (170). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3398462
- Función Pública de Colombia. (10 de septiembre de 2023). Ley 1819 de 2016. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140#:~:text=%E2%80%9CPor%20medio%20de%20la%20cual,y%20se%20dictan%20otras%20disposiciones.%E2%80%9D>
- Función Pública de Colombia. (25 de diciembre de 2019). Ley 2010 de 2019. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>
- Galarza, C. (2020). Los alcances de una investigación. *CienciAmérica*, 9(3), 1-6. <https://doi.org/10.33210/ca.v9i3.336>

- García, F., & Gertrudix, M. (2011). Naturaleza y características de los servicios y los contenidos digitales abiertos. *CIC. Cuadernos de Información y Comunicación*, 16(1), 125-138. <https://www.redalyc.org/pdf/935/93521629008.pdf>
- García, R. (2020). Bases jurídicas relevantes del tratamiento de datos personales en la contratación de contenidos y servicios digitales. *Revista de la Universidad Carlos III de Madrid*, 12(1), 1-45. <https://doi.org/10.20318/cdt.2020.5228>
- Gobierno de Argentina. (10 de junio de 2024). Resolución GENERAL 830/2000. <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-830-2000-62872>
- Gonzales, M., Del Río, C., & Dominguez, J. (1989). Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, (13-14), 10-19. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1317365>
- Guevara, G., Verdesoto, A., & Castro, N. (2020). Metodologías de investigación educativa (descriptivas, experimentales, participativas, y de investigación-acción). *RECIMUNDO*, 4(3), 163-173. [https://doi.org/10.26820/recimundo/4.\(3\).julio.2020.163-173](https://doi.org/10.26820/recimundo/4.(3).julio.2020.163-173)
- Hernández, Í. (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (445), 1-18. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3635>
- Herrerías, L. (2022). Contratos de suministro de contenidos y servicios digitales: cuando el precio son tus datos personales. *Actualidad jurídica iberoamericana*, 16(1), 1010-1037. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8393387>
- Horovitz, J. (1994). *La satisfacción total del cliente*. McGraw-Hill Interamericana. <https://www.iberlibro.com/buscar-libro/titulo/satisfaccion-total-cliente/autor/horovitz/>
- Illescas, R. (2014). El domicilio tributario: garantías y consecuencias jurídicas. *Negotium*, 10(29), 121-129. <https://www.redalyc.org/pdf/782/78232555008.pdf>
- Iñiguez, A., & González, D. (2022). *Impuestos heterodoxos. Serie Plan Estratégico 2021-2025*. AFIP. <https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones-paises-CIAT/Argentina-AFIP/Serie-plan-estrategico-2021-2025/2023-Impuestos-heterodoxos-AFIP.pdf>
- Jahnichen, M. (2020). La presencia económica significativa del pilar uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital? *Nueva fiscalidad*, (24), 157-197. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7796156>

- Jiménez, J., & Podestá, A. (2021). *Emparejando la cancha en tiempos de crisis: tributación indirecta sobre la economía digital en América Latina y su potencial recaudatorio*. Facultad de Ciencias Económicas (UNLP). <https://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/162939>
- Kling, R., y Lamb, R. (1999). IT and organizational change in digital economies: A socio-technical approach. *ACM SIGCAS Computers and Society*, 29 (3), 17–25. <https://doi.org/10.1145/572183.572189>
- Kumar, V., & Gangandepp, R. (2012). Business to business (B2B) and business to consumer (B2C) management. *International Journal of Computers & Technology*, 3(3), 1-5. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=ac36aa8328563f01ea924b45966691c46602062c>
- Kumar, V., & Raheja, G. (2012). Business to business (B2B) and business to consumer (B2C) management. *International Journal of Computers & Technology*, 3(3), 1-5. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=ac36aa8328563f01ea924b45966691c46602062c>
- Leduc, S., & Michielse, G. (2021). Chapter 8: Are tax treaties worth it for developing economies?. *International Monetary Fund*. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511771/ch008.xml>
- Medrano, H. (2018). *Derecho tributario: impuesto a la renta: aspectos significativos*. Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://doi.org/10.18800/9786123173425>
- Mesa, N., & Bolívar, J. (2016). Naturaleza jurídica de la cláusula penal en los contratos civiles en Colombia. *Institución universitaria de Envigado Ciencia, educación y desarrollo*, 1-13. <https://bibliotecadigital.ue.edu.co/jspui/handle/20.500.12717/1251>
- Ministerio de Economía y Finanzas [MEF]. (21 de abril de 2020). Decreto Supremo N.º 086-2020-EF. <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/483083-086-2020-ef>
- Ministerio de Economía y Finanzas [MEF]. (1 de junio de 2024). CAPÍTULO II: Ventajas de la celebración de los convenios para evitar la doble tributación. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100143&view=article&catid=297&id=2200&lang=es-ES
- Ministerio de Economía y Finanzas [MEF]. (10 de enero 2024). Convenio para evitar la doble imposición. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&lang=es-ES&view=article&id=302

Ministerio de Hacienda de Chile. (11 de septiembre 2022). Impuesto a las ventas y servicios.

https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/leyviva1_2.htm

Ministerio de Hacienda de Chile. (17 de febrero de 2024). Decreto ley 824.

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

Ministerio de Hacienda de Chile. (26 de julio de 2022). Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. https://www.sii.cl/normativa_legislacion/sobreventasyservicios.pdf

Ministerio de Justicia de la Nación de Argentina. (11 de mayo de 2024). Decreto 280/97.

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>

Murillo, R. (2009). Beneficios del comercio electrónico: perspectivas. *Redalyc*, 24(1), 151-164.

<https://www.redalyc.org/pdf/4259/425942160008.pdf>

Oficina de Información Oficial de Uruguay. (26 de enero de 2019). Decreto N.º 56/009.

<https://www.impo.com.uy/bases/decretos/56-2009>

Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (13 de junio de 2015). *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación*.

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf

Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (10 de junio de 2017). *Modelo de convenio de la ONU*.

<https://financing.desa.un.org/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>

Organización de las Naciones Unidas [ONU]. (2024). *Double taxation treaties and their implications for investment*. Ginebra.

<https://unctad.org/publication/double-taxation-treaties-and-their-implications-investment>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OCDE]. (2002). *Reviewing the ICT sector definition: Issues for discussion*. Ginebra: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

<https://www.voorburggroup.org/Documents/2001%20orebro/papers/2001-011.pdf>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OCDE]. (2014). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*.

Cambridge. <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement-es.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2021). *Digital Transformation Maturity Model*. Ginebra.

<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/digital-transformation-maturity-model.htm>

- Organization for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2017*. Ginebra: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>
- Ortega, A., & Bracho, C. (2008). Prospectiva de las tecnologías de información y comunicación: La explotación racional de informaciones tecnológicas. *Multiciencias*, 8(2), 226-233. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=90480212>
- Padilla, J. (2020). Blockchain y contratos inteligentes: Aproximación a sus problemáticas y retos jurídicos. *Revista de derecho privado*, 39(1), 175-201. <https://doi.org/10.18601/01234366.n39.08>
- Paredes, J. (2021). Contratos de suministro de contenidos y servicios digitales B2C: Problemas de calificación y tribunales competentes. *Revista Electrónica de estudios internacionales*, 41(1), 1- 43. <https://doi.org/10.1344/reei.2021.41.2539>
- Peralta, O., Yael, W., Zhong, A., & Huanto, E. (2019). Modelo B2C, su implementación y la comparación con otros modelos comerciales. *Universidad Tecnológica Nacional, Facultad Regional Buenos Aires*. <https://www.coursehero.com/file/225681375/Modelo-b2cpdf/>
- Pham, A. D., Pham, H., & Ly, K. C. (2019). Double taxation treaties as a catalyst for trade developments: A comparative study of Vietnam's relations with ASEAN and EU member states. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(4), 172. <https://doi.org/10.3390/jrfm12040172>
- Piña, L. (2023). El enfoque cualitativo: Una alternativa compleja dentro del mundo de la investigación. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 8(15), 1–3. <https://doi.org/10.35381/r.k.v8i15.2440>
- Pocenla, M. (2019). Impacto de las tecnologías digitales en la transformación del comercio internacional. *Cuadernos de Información económica*, 268(1), 65-76. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6780192>
- Quimbayo, P. (2021). Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas. *Revista de derecho fiscal*, 20, 297–394. <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.09>

- Ramírez, J., Gaspar, M., Guerrero, E., & Abarca, L. (2023). Revisión de la tributación en los servicios digitales. *Polo del Conocimiento: Revista científico - profesional*, 8(6), 811-824. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9152466>
- Rivas, B. (2018). Tributación de los Servicios Digitales. [Tesis Licenciado, Universidad de Concepción]. <https://acortar.link/06htgp>
- Rodríguez, A. (2021). Desafíos fiscales de la digitalización: Análisis del Impuesto español sobre servicios digitales desde una perspectiva internacional y europea. *IUS ET VERITAS*, (63), 261-287. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202102.014>
- Servicio de Impuestos Internos [SII]. (2024, 10 de mayo). *Help VAT of digital services*. https://www.sii.cl/vat/doc2_eng.html
- Sistema Costarricense de Información Jurídica [SCIJ]. (10 de septiembre de 2019). *Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092*. https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969
- Sistema Costarricense de Información Jurídica. (3 de diciembre de 2018). *Fortalecimiento de las finanzas públicas N° 9635*. https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720
- Sistema Único de Información Normativa. (10 de diciembre de 2018). *Ley 1943 de 2018*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30036049>
- Solis, C., Pérez, E., & Cervantes, H. (2019). Hacia una metodología para el diseño de contratos inteligentes. *ReCIBE*, 8(1), 1-15. <https://www.redalyc.org/journal/5122/512259512009/html/>
- Soria, J. (2018). Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (429), 1-26. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4327>
- Stolik, O. (2023). La economía digital y sus implicaciones para las relaciones internacionales. *Revista Política Internacional*, 16(1), 1-6. <https://zenodo.org/records/8422673>
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [SUNAT]. (14 de enero de 2024). *Instrumentos internacionales para evitar la doble imposición*. <https://orientacion.sunat.gob.pe/3263-04-convenios-para-evitar-doble-imposicion>

- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [SUNAT]. (2024). *Informe N.º 000049-2024-SUNAT/7T0000*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/informe-oficios/i000049-2024-7T0000.pdf>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (2023). *Fundamentos de la tributación internacional*. <https://iat.sunat.gob.pe/sites/default/files/documentos/2023/09/archivos/fundtribinter.pdf>
- Torres, D., & Guerra, J. (2012). Comercio electrónico. *Econopapers*, 1(1), 1-6. https://econpapers.repec.org/article/ervcontri/y_3a2012_3ai_3a2012-07_3a5.htm
- Valencia, J. (2019). Contratos inteligentes. *Revista de Investigación en Tecnologías de la Información*, 7(14), 1-10. <https://doi.org/10.36825/RITI.07.14.001>
- Vilaplana, F., & Stein, G. (2020). Digitalización y personas. *Revista Empresa y Humanismo*, 13(1), 1-78. <https://doi.org/10.15581/015.XXIII.1.113-137>





(CEPZI)