

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**EL COMERCIO ELECTRÓNICO PRESTADO
POR SUJETOS NO DOMICILIADOS A
PERSONAS NATURALES NO HABITUALES:
IMPLICANCIAS EN EL IMPUESTO
GENERAL A LAS VENTAS**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Ivonne Huanca Vargas

Código 20162723

Asesora

Beatriz de la Vega Rengifo

Lima – Perú

Julio de 2019



**EL COMERCIO ELECTRÓNICO PRESTADO
POR SUJETOS NO DOMICILIADOS A
PERSONAS NATURALES NO HABITUALES:
IMPLICANCIAS EN EL IMPUESTO
GENERAL A LAS VENTAS**

**ELECTRONIC COMMERCE PROVIDED
BY NON-DOMICILED SUBJECTS TO NON-
HABITUAL NATURAL PERSONS:
IMPLICATIONS FOR THE GENERAL SALES
TAX**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.....	3
1.1 Definición de comercio electrónico	3
1.2 Clases de comercio electrónico	5
1.2.1 De acuerdo al tipo de relación:	5
1.2.1.1 Negocio a negocio	5
1.2.1.2 Negocio a consumidor.....	6
1.2.1.3 Negocio con la administración	6
1.2.1.4 Consumidor con la administración.....	6
1.2.2 De acuerdo a la modalidad de entrega.....	6
1.2.2.1. El comercio electrónico directo.....	6
1.2.2.2 El comercio electrónico indirecto.....	6
1.3 Casos más comunes de comercio electrónico en el Perú	7
1.3.1 Netflix:	8
1.3.2 Spotify:.....	9
CAPÍTULO II: TRATAMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LAS OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS NO DOMICILIADOS.....	10
2.1 El Impuesto del Valor Agregado.....	10
2.2 La hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas	11
2.2.1 Aspecto material	12

2.2.2 Aspecto espacial.....	12
2.2.2.1 La utilización de servicios en las operaciones con no domiciliados ..	13
2.2.2.2 Consumo o empleo en el territorio nacional	14
2.2.2.3 El primer acto de disposición del servicio	14
2.2.3 Aspecto temporal	16
2.2.4 Aspecto subjetivo.....	17
CAPÍTULO III: TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	20
3.1 Problemática en la regulación tributaria del comercio electrónico	20
3.1.1 Problemas en el control del comercio electrónico para el IVA: Plan de acción BEPS de la OCDE	21
3.2 Principios de Tributación en el Comercio Electrónico	23
3.3 Tratamiento del comercio electrónico en la legislación comparada: Casos de Uruguay, Colombia y Argentina:	24
3.3.1 Argentina:	24
3.3.2 Uruguay:	26
3.3.3 Colombia:.....	27
3.4 Problemática de la regulación tributaria en el Perú.....	28
3.4.1 Importancia de regular en materia tributaria el comercio electrónico para el Impuesto General a las Ventas.....	28
3.4.2 Propuestas para su regulación:.....	29
CONCLUSIONES.....	34
RECOMENDACIONES.....	36
REFERENCIAS	37
BIBLIOGRAFÍA.....	39



RESUMEN

En el presente trabajo de investigación se analizan las operaciones de comercio electrónico prestadas por sujetos no domiciliados a consumidores finales, así como la imposibilidad de recaudar el Impuesto General a las Ventas en el Perú de acuerdo a la legislación actual, al requerir que, para ser sujetos del impuesto, las personas naturales deben realizar actividad empresarial u operaciones habituales, supuesto que no se cumple en la situación analizada. Por lo tanto, se propone un cambio normativo eliminando para estas operaciones el requisito de habitualidad. Asimismo, se presentan alternativas para lograr recaudar el impuesto considerando las experiencias de las administraciones fiscales de otros países.

Palabras clave: Comercio electrónico, *streaming*, Impuesto General a la Ventas, habitualidad.

ABSTRACT

In this research work, the e-commerce operations provided by subjects non-domiciled to final consumers are analyzed, as well as the impossibility of collecting the General Sales Tax in Peru, according to the current legislation, by requiring that, in order to be individuals subject to the tax, natural persons must carry out business activity or habitual operations, assuming that it is not fulfilled in the analyzed situation. Therefore, a change in the regulations is proposed eliminating the usual requirement for these operations. Likewise, other alternatives are presented to collect the tax, considering the experiences of tax administrations in other countries.

Keywords: electronic commerce, streaming, Sales Tax, habitual operations

INTRODUCCIÓN

Actualmente, observamos que el mundo está experimentando, hace varios años, un fenómeno de digitalización en todas sus relaciones económicas. Es así que las operaciones que proveen servicios o venden bienes *on line*, sin necesidad de establecer un lugar físico de negocios, termina constituyendo un mercado más importante que el tradicional.

Por otro lado, la mejora en la seguridad, para el uso de tarjetas de crédito y débito que se requieren para concretar estas operaciones, ha generado que, en muchos países, exista mayor confianza y, por ende, crecimiento en realizar compras o recibir servicios a través de Internet.

Así que la denominada economía digital, es decir, aquella basada en la tecnología digital está, cada vez, representando un reto en diversos países para sus administraciones tributarias para lograr conseguir gravar tanto con el impuesto a la renta como con el Impuesto General a las Ventas, dichas operaciones, considerando que las empresas que venden bienes o prestan servicios de ese tipo, no cuentan con presencia física en el país donde se encuentran sus clientes, consumidores o usuarios del servicio.

En el presente trabajo, se analizarán las operaciones de comercio electrónico del tipo B2C, es decir, desde la empresa al consumidor final y además del tipo directo, esto es, sin el uso de ningún intermediario. Asimismo, se refiere a la prestación de servicios en el ámbito internacional. En este tipo de comercio, los casos más comunes cuestionados y que se cree, que las administraciones fiscales están perdiendo importante recaudación, son los casos de Spotify y Netflix, entre otros.

Las mencionadas operaciones son prestadas por empresas no domiciliadas a consumidores finales, específicamente, a personas naturales que no realizan actividad empresarial ni operaciones habituales. Así que, de acuerdo a la normatividad actual de la ley del Impuesto General a las Ventas, existiría una imposibilidad de recaudar dicho impuesto en el Perú al no cumplirse todos los aspectos para gravar dichas operaciones.

Es por esto que el presente trabajo analiza las experiencias de los cambios normativos realizados por los diferentes países que intentan gravar este tipo de operaciones tales como Uruguay, Colombia y Argentina, así como se verá la factibilidad de aplicarlas en nuestro país y, de esa manera, sugerir posibles propuestas normativas que posibiliten gravar el Impuesto General a las Ventas en las operaciones realizadas dentro del ámbito del comercio electrónico internacional.



CAPÍTULO I: EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

1.1 Definición de comercio electrónico

El desarrollo del Internet, el mundo globalizado, así como la competitividad han generado el nacimiento y evolución del comercio electrónico que originan nuevas formas de vender o comprar productos o servicios a través el uso del internet.

De acuerdo con el Informe Técnico Estadísticas de las Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares elaborado por el Instituto Nacional de Estadística e Informática, en el Perú, el 56.6% de la población de 6 a más años de edad accede a Internet según información del último trimestre del año 2018.

Perú: Población de 6 años y más de edad que hace uso de Internet, según área de residencia

Trimestre: Octubre-Noviembre-Diciembre 2017 y 2018

(Porcentaje del total de población de 6 años y más de edad de cada área de residencia)

Área de residencia	Oct-Nov-Dic 2017	Oct-Nov-Dic 2018 P/	Variación (Puntos porcentuales)	
Total	51,0	56,6	5,6	***
Lima Metropolitana	73,8	77,7	3,9	***
Resto urbano 1/	51,7	59,1	7,4	***
Área rural	16,0	19,7	3,7	***

* Existe diferencia significativa, con un nivel de confianza del 90%.

** La diferencia es altamente significativa, con un nivel de confianza del 95%.

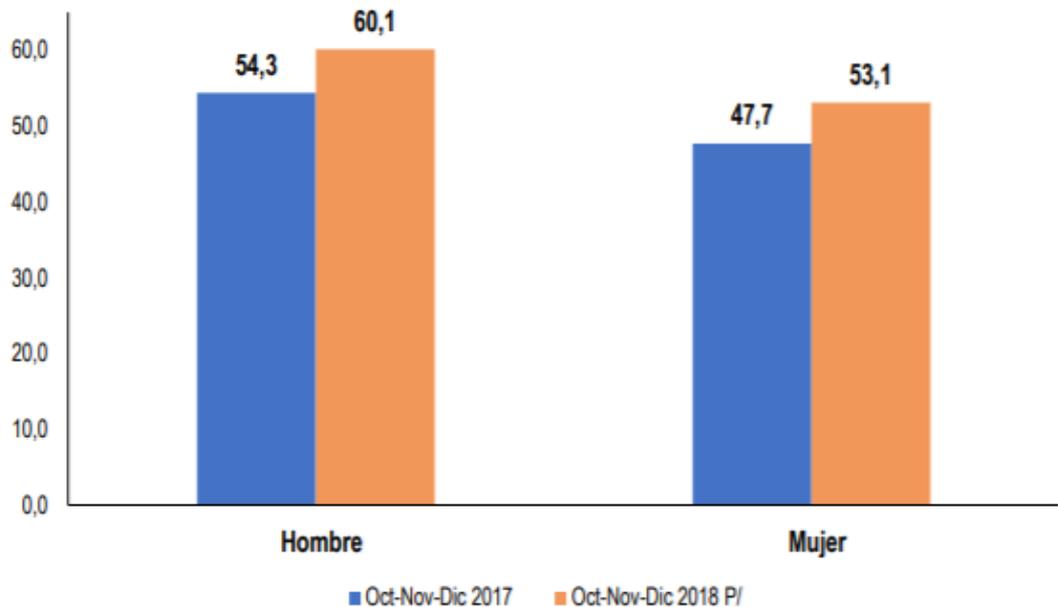
*** La diferencia es muy altamente significativa, con un nivel de confianza del 99%.

1/ No incluye Lima Metropolitana.

P/ Preliminar.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática - Encuesta Nacional de Hogares.

Perú: Población de 6 años y más de edad que hace uso de Internet, según sexo
Trimestre: Octubre-Noviembre-Diciembre 2017 y 2018
(Porcentaje)



P/ Preliminar.

Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática - Encuesta Nacional de Hogares.

Esta situación aunada al mayor uso de smartphones y tablets ha generado que las empresas oferten sus productos y servicios por este medio, y crea así el término de comercio electrónico.

Muñoz Salgado (2003) indica que el comercio electrónico:

Las operaciones de comercio electrónico, usualmente denominadas E-commerce, son transacciones que implican la venta o intercambio de bienes y servicios a través del uso del Internet.

Las operaciones de comercio electrónico se caracterizan por obviar los mecanismos tradicionales de transacciones comerciales en las que prima la interacción entre vendedor-consumidor, la presencia física de un agente o negocio que ofrece sus bienes y servicios y la transferencia física de bienes a u adquiriente que ha sido previamente identificado. A diferencia de los mecanismos tradicionales de comercio las operaciones de comercio electrónico ocurren en contextos sin fronteras legales ya que se llevan a cabo a lo largo del “ciberespacio”. (p.39)

Asimismo, de acuerdo del Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la Sociedad de la Información (GTISI) (2014), se señala:

La compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía.”. (como se citó en Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, 2014, p.82)

Por otro lado, con relación al desarrollo del comercio electrónico en el Perú, señaló el presidente de la Cámara Peruana de Comercio Electrónico (CAPECE) en el evento denominado “IV Café E-business” que, durante los años 2015 y 2016, las compras por Internet han tenido un aumento importante al registrarse un crecimiento del 198%, con un movimiento comercial valorizado en más de 2,800 millones de dólares al cierre del 2016.

1.2 Clases de comercio electrónico

Una clasificación común del comercio electrónico se da de acuerdo al tipo de relación; sin embargo, otros autores incluyen otro tipo de clasificación de acuerdo a la modalidad de entrega.

Para el desarrollo del presente trabajo, se utilizará los dos tipos de clasificación para enfocarse en el tipo de comercio que se desea analizar.

1.2.1 De acuerdo al tipo de relación:

1.2.1.1 Negocio a negocio

También llamado “Business to Business” o “B2B”. Es aquel tipo de comercio realizado entre agentes económicos, es decir, empresas sin la intervención de consumidores y constituye la parte más significativa de las transacciones.

1.2.1.2 Negocio a consumidor

Denominado también “business to consumer” o “B2C”. En este tipo de comercio, la transacción se lleva a cabo entre una empresa y un consumidor final. Sus operaciones son de menor cantidad respecto a las mencionadas en el inciso a).

1.2.1.3 Negocio con la administración:

O “business to administration” o “B2A”, en el que actúan las administraciones públicas como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

1.2.1.4 Consumidor con la administración:

También denominado “Consumer to administration” o “C2A”, y se refiere a la implementación de los gobiernos de determinados servicios prestados a través de medios electrónicos.

1.2.2 De acuerdo a la modalidad de entrega

Luque Bustamante (2000) distingue dos tipos de comercio electrónico: el comercio electrónico directo completo y el comercio electrónico indirecto o incompleto.

1.2.2.1 El comercio electrónico directo

En el cual los bienes y servicios circulan por la red. En el caso de los productos, se trata de aquellos que pueden ser digitalizados como libros, música, imágenes, videos que Internet posibilita que el pedido y pago pueda efectuarse por ese mismo medio. Este tipo de comercio “supone pues, la contratación y adquisición de bienes y servicios que deben entregarse, prestarse o pagarse por medios electrónico o digitales” (Luque, 2000, p.74).

1.2.2.2 El comercio electrónico indirecto

El comercio electrónico indirecto se refiere a la comercialización de bienes o servicios, en los cuales los pagos se realizan de manera *online* o electrónica y los productos se envían físicamente, es decir, “las obligaciones son cumplidas conforme a las formas tradicionales ya conocidas” (Luque, 2000, p.74).

Existen ciertos productos que, por sus propias características, necesitan ser enviados por canales tradicionales (envío postal, *courier* o algún otro tipo de transporte) desde el lugar del vendedor hasta el comprador.

En los últimos años, este tipo de comercio electrónico se ha hecho más común y utilizado por los compradores, a través de las páginas web de las empresas Amazon y Aliexpress. Sin embargo, estas transacciones electrónicas no presentan dificultad fiscal más allá de la que se genera en cualquier transacción tradicional y el proceso de importación es la forma en la que deberá pasar los controles fiscales para completar el mecanismo.

El desarrollo de la presente investigación se enfocará en el tipo de comercio electrónico directo y aquel prestado de negocio a consumidor, dado que los problemas fiscales se están presentando en este tipo de comercio que, si bien de acuerdo a lo que se analizará, estarían sujetos al mismo tratamiento tributario que los comercios prestados por otros medios. Es difícil llevarlos a la práctica para la aplicación del Impuesto General a las Ventas por la dificultad de ejercer control en estas operaciones, así como para identificar a los usuarios que tendrían calidad de contribuyentes y también la posibilidad de recaudar el referido impuesto cuando el contribuyente reside fuera del territorio del Estado que es el sujeto activo del impuesto.

Los casos más comunes e internacionalmente conocidos y en los que diversos países buscan lograr la forma de aplicarles algún impuesto son los casos de Uber, Apple, Spotify, Netflix, entre otros. De estos negocios, solo se analizarán Netflix y Spotify por los motivos que se exponen en el siguiente acápite.

1.3 Casos más comunes de comercio electrónico en el Perú

De acuerdo a un estudio efectuado por la empresa Ipsos (2018), se determinó que existen alrededor de 11.7 millones de internautas entre 8 y 70 años en el Perú urbano.

Asimismo, entre los dispositivos más usados para conectarse a Internet se encuentran los smartphones, PC, laptops y tablet. Adicionalmente, 8 de cada 10 internautas se conectan a la red desde casa, mientras que 1 de cada 5 lo hace desde el trabajo.

En relación con el uso de las plataformas de *streaming*, el 43% se encuentra relacionado al uso de videos, series y películas; y el 45% para música cuyas plataformas más usadas son Netflix, Youtube, ClaroVideo y Spotify.

Para el presente trabajo de investigación, se tomará como ejemplo dos tipos de servicios prestados con la utilización de Internet a través de plataforma de *streaming*, los más comunes son Netflix y Spotify. Considerando que son estos servicios los prestados directa e íntegramente por internet, prestados por sujetos no domiciliados y para cuyo uso es necesaria una suscripción y pago a través de una tarjeta de crédito o débito.

Antes de explicar en qué consiste cada uno de los servicios, se brindará una breve explicación del concepto de *streaming*.

Pozueco (2014) considera:

La tecnología *streaming* nos permite la distribución de contenidos multimedia (esto es, audio y video) a través de una red de datos (como puede ser internet) de una manera continua y en tiempo real, sin la necesidad de descargar el archivo.
(p.29)

Al respecto, el concepto de *streaming* es, cada vez, más conocido por las plataformas que ofrecen dichos servicios, las mismas que actualmente se encuentran reemplazando la televisión pagada por cable en el caso de contenido de videos al ofrecer una gama de series, películas entre otros.

1.3.1 Netflix

De acuerdo a la información de su página web, Netflix fue fundada por Reed Hastings y Marc Randolph en el año 1997 como un videoclub *online*. Posteriormente, estrena un servicio de suscripción que permite alquilar un número ilimitado de DVD por una tarifa mensual muy económica. En el 2005, el número de suscriptores asciende a 4,2 millones. En el 2007, Netflix presenta el *streaming* que permite a sus suscriptores ver series de televisión y películas en ordenadores personales. Poco a poco, Netflix llega a diversos países para que en el 2016 se encuentre disponible en todo el mundo.

Actualmente, Netflix es el servicio de entretenimiento por Internet líder en el mundo. Presente en más de 190 países con, aproximadamente, 139 millones de

suscriptores que disfrutan de series, documentales y largometrajes de una amplia variedad de géneros y en diversos idiomas.

Netflix presenta tres planes de suscripción: básico, estándar o premium, las mismas que determinan el número de personas que podrán acceder al contenido al mismo tiempo, así como la calidad de la imagen.

La tarifa es cobrada una vez al mes en la fecha en que el usuario se suscribe. La forma de pago es a través de tarjetas de crédito y débito, y estas deben encontrarse habilitadas para transacciones recurrentes de comercio electrónico. En el Perú, no es posible la forma de pago en efectivo.

1.3.2 Spotify

Spotify es un servicio de música, *podcasts* y vídeos digitales en *streaming* que da acceso a millones de canciones y otros contenidos de artistas de todo el mundo. Al ser un servicio exclusivamente de *streaming*, no hay forma de exportar los contenidos a fuera de la *app*. Tiene presencia en países de Europa, América Latina y el Caribe, América del Norte, África, Oceanía y Medio Oriente.

Spotify cuenta con dos tipos de servicios: el primero es el denominado Spotify Free, para escuchar música totalmente gratis; pero, de modo aleatorio, con interrupciones de anuncios y con límites para saltar canciones. El otro tipo de servicio es el llamado Spotify Premium, que permite usar el servicio en modo sin conexión, sin interrupciones de anuncios, saltar canciones sin límites y escuchar audios de alta calidad.

Según con información publicada en el diario Gestión (2019), Spotify tiene 100 millones de suscriptores pagados, el doble de los abonados de su rival inmediato Apple.

De acuerdo con lo expuesto en este primer capítulo, se ha visto que el comercio electrónico ha tenido un gran crecimiento en los últimos años y se observa una problemática tributaria en el tipo de comercio B2C, por lo que, para su análisis, se abordarán los casos de Spotify y Netflix, debido a que, como se explicó, son las empresas líderes en el mercado de la tecnología servicio *streaming*.

CAPÍTULO II: TRATAMIENTO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS EN LAS OPERACIONES REALIZADAS CON SUJETOS NO DOMICILIADOS

2.1 El impuesto del valor agregado

Ruiz Secada (2000), define el impuesto al valor agregado como:

El IVA es un gravamen indirecto al consumo, que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio. (p. 126)

Bravo y Villanueva (1998) señalan:

La estructura del impuesto al Valor Agregado importa la de un Impuesto plurifásico no acumulativo, ya que el objeto de la imposición no es el valor total del consumo sino el mayor valor o valor agregado que el producto adquiere en cada etapa del circuito de producción, distribución y comercialización. (p.7)

Es claro que el impuesto al valor agregado es un sistema de imposición que grava la riqueza manifestada en consumo, a través de todos los agentes económicos que participan en el ciclo económico desde su producción hasta su venta, que afecta al consumidor final a través del precio en cada una de las etapas mencionadas.

El IVA tiene las siguientes características:

- Es indirecto por el fenómeno de la traslación del impuesto en cada ciclo desde la producción hasta su comercialización
- De carácter general, porque grava volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios
- Es plurifásico, porque grava todo el circuito de una operación económica desde la producción hasta su comercialización

- No acumulativo, porque permite deducir el impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios
- Es neutral en la configuración de los precios, evitando los efectos de piramidación y acumulación

En el Perú, el impuesto al valor agregado es denominado Impuesto General a las Ventas, se encuentra regulado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF y normas modificatorias y se determina de acuerdo a la base financiera, es decir, la base imponible es el resultado de la diferencia entre las compras y ventas en un periodo determinado.

2.2 La hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas

Para iniciar el análisis respecto a lo que la Ley del Impuesto General a las Ventas pretende gravar, es necesario conocer qué se entiende por hipótesis de incidencia.

Bravo y Villanueva (1998), en relación al concepto de hipótesis de incidencia señalan:

La hipótesis de incidencia (conocida también como hipótesis legal condicionante, hipótesis de afectación, hipótesis de precipitación, supuesto de hecho o supuesto de afectación), es la descripción hipotética o ideal de un hecho contenido en la Ley, cuyo acaecimiento en la realidad (mundo fenoménico) genera el hecho imponible que da origen al nacimiento de la obligación tributaria. (p.15)

Por su parte, Ataliba (2011) indica que como concepto legal:

Hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho: es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho (es el reflejo del hecho y su imagen conceptual, es su diseño).

Es, por tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción de cualquier hecho concreto. Por eso, es mera “previsión legal” (la ley es, por definición, abstracta, impersonal y general). (p.70-71)

De acuerdo a lo mencionado, la hipótesis de incidencia constituye la abstracción de un determinado hecho de lo que el legislador intenta gravar, el mismo que para que pueda concretarse y convertirse en un hecho imponible, es necesario que se cumplan los aspectos de la hipótesis de incidencia.

A continuación, se analizará cada uno de estos aspectos, así como el cumplimiento de los mismos para considerar el nacimiento del hecho imponible en las operaciones materia de análisis: servicios prestados por las empresas no domiciliadas Netflix y Spotify.

2.2.1 Aspecto material

Medrano Cornejo (2004), define el aspecto material como:

El aspecto material; es decir, la específica situación contemplada en la norma (“la venta”, “la prestación de servicios”). Se trata siempre de un “hecho”, aun cuando desde el punto de vista civil sea un acto jurídico o un negocio jurídico”. (p.92)

Por tanto, el aspecto material es la definición concreta de lo que el legislador pretende gravar. Específicamente, en el caso del Impuesto General a las Ventas de acuerdo a lo señalado por la ley, se encuentran gravadas la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, así como la importación de bienes.

En el caso materia de análisis, es decir, las operaciones efectuadas por las empresas Netflix y Spotify, estas se encuentran referidas a la prestación de servicios de *streaming* en el país; asimismo, considerando que este servicio es prestado por un sujeto no domiciliado, el aspecto material se considera cumplido cuando la ley grava la utilización de servicios en el país, el cual, de acuerdo a la norma, se entiende cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

2.2.2 Aspecto espacial

Luque Bustamante (1999) en relación al aspecto espacial y territorialidad, señala:

En efecto, la determinación del lugar donde debe ser realizado el aspecto material de la hipótesis de incidencia es esencial para configurar la obligación tributaria,

toda vez que éste debe producirse dentro del ámbito de competencia de la ley tributaria para que la misma le sea aplicable. (p. 79)

El aspecto espacial se encuentra referido al lugar en el que el deudor tributario debe realizar el hecho imponible que se desea gravar. En nuestra legislación, para el caso de la utilización de servicios, se encuentran gravados aquellos que se efectúen en el país y se considera el carácter territorial. Asimismo, la Ley del Impuesto General a las Ventas precisa que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la retribución.

En relación a este tema, la Ley del Impuesto General a las Ventas no brinda mayor detalle de lo que se refiere a consumido o empleado en el país. Para entender este concepto, se analizarán distintos pronunciamientos de la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal.

2.2.2.1 La utilización de servicios en las operaciones con no domiciliados

Tal como lo mencionáramos, la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

La utilización de servicios es un hecho gravado independiente de la prestación de servicios que, en la utilización de servicios, se verifica que el servicio es prestado por un no domiciliado y es consumido o empleado en el territorio nacional; mientras que en la prestación de servicios, su ejecución está en manos de un domiciliado sin importar dónde se utilice el mismo.

Ahora bien, en la utilización de servicios en el país, adicionalmente, a verificar que el prestador sea un sujeto no domiciliado, se verifica el consumo o empleo del servicio en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

2.2.2.2 Consumo o empleo en el territorio nacional

Bravo Cucci (2018) señala:

Nos parece que la tesis que responde de forma más coherente al objeto perseguido por la Ley del IGV, es la de entender por lugar de consumo o empleo del servicio a aquel en la cual se produce el aprovechamiento económico del servicio, que es en el que entendemos ocurrirá el efecto perseguido por el impuesto, vale decir el consumo. (p.37)

Por su parte, el Tribunal Fiscal, en reiterada jurisprudencia como en la Resolución N° 225-5-2000, señala que, para establecer que un servicio es consumo o empleado en territorio nacional, es en función del lugar dónde el usuario que contrató el servicio lleve a cabo el primer acto de disposición del mismo.

2.2.2.3 El primer acto de disposición del servicio

De acuerdo a lo mencionado en el párrafo anterior, en jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ha quedado establecido que el lugar de utilización de un servicio se determina en función de aquel en el que el usuario llevó a cabo el “primer acto de disposición del servicio”.

Lo mencionado, actualmente, no se encuentra regulado en las leyes tributarias, es decir, prácticamente, ha sido incorporado por la jurisprudencia. A continuación, a manera de ejemplo se citarán algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal:

“Que el modo de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, es en función del lugar donde el usuario – el que contrató el servicio – llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo;

Que, en el caso de autos, el primer acto de disposición del servicio se da en el momento en que, como consecuencia de la intermediación del agente de compras, el recurrente adquiere la mercancía a su proveedor, y ello se da en el país de origen de la mercadería, concluyéndose la prestación del servicio en el despacho de la misma en el puerto de origen;

Que, en tal sentido, la comisión mercantil en la condición de agente de compra, realizada por un no domiciliado, no califica como una utilización de servicios en el país, puesto que se estaría disponiendo del servicio en el extranjero, trayendo como consecuencia que éste no sea consumido ni empleado en el territorio nacional”. (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 225-5-2000,2000)

La utilización de servicios como supuesto gravado con el Impuesto General a las Ventas, no está determinado por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que le presta el servicio, sino por el lugar en el que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio, el cual en el caso del servicio de colocación de mercancías en el exterior, es el lugar de la venta de los bienes exportados.

Que, siguiendo este razonamiento para el caso de autos, la venta en el extranjero de las mercancías exportadas por la recurrente, constituye el primer acto de disposición de los servicios de colocación de bienes, es decir, la realización de acciones que permitan conseguir clientes en el mercado extranjero, materia de reparo por lo que al haber sido utilizados en el exterior, dichos servicios se encuentran fuera del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas”. (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 13707-3-2008, 2008)

Este Tribunal precisó en la Resolución N.º 2330-2-2005, que la utilización de servicios como supuesto gravado con el Impuesto General a las Ventas, no está determinada por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que le presta el servicio, sino por el lugar en el que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio.

Que de lo expuesto se evidencia que el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio de crédito otorgado por las empresas no domiciliadas a favor de la recurrente ocurrió en el país, en consecuencia, se trata de un supuesto de utilización de servicios en el país, motivo por el cual el reparo se encuentra arreglado a ley”. (Resolución del Tribunal Fiscal N.º 013829-3-2009)

Por otro lado, la Administración Tributaria también ha emitido opinión respecto a lo que se debe entender como “primer acto de disposición” según se muestra en los siguientes informes:

Para efecto del Impuesto General a las Ventas, a fin de determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional, deberá atenderse al lugar en el que se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio. Para tal efecto, deberán analizarse las condiciones contractuales que ha sido acordadas las partes a fin de establecer dónde se considera que el servicio ha sido consumido o empleado.

En tal sentido, considerando la premisa asumida en el presente informe, tratándose del servicio prestado por un comisionista no domiciliado con la

finalidad de conseguir proveedores en el extranjero que venderán bienes que serán adquiridos e importados por un sujeto domiciliado en el país, el primer acto de disposición del servicio ocurre en el extranjero, por lo que el servicio, no se encontrará gravado con el Impuesto General a las Ventas como utilización de servicios en el país. (Informe SUNAT N° 228-2004-SUNAT/2B0000)

En ese sentido, las entidades encargadas de calificar y definir este tipo de impuesto coinciden en que es necesario determinar dónde se da el primer acto de disposición del servicio para definir el alcance del impuesto, situación que, actualmente, no está contemplada en nuestra norma. Sin embargo, de acuerdo se menciona tanto en las opiniones vertidas por la Sunat así como el Tribunal Fiscal, el consumo o primer acto de disposición es producido donde se da el aprovechamiento del servicio o se obtiene el beneficio del mismo.

En el caso materia de investigación y como se ha descrito en los primeros apartados, el comercio electrónico que se está tratando es aquel servicio prestado por una empresa no domiciliada a una persona natural domiciliada en el Perú que es el territorio nacional, en el que se realiza el aprovechamiento del servicio, es decir, en el cual se establece el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio.

Lo mencionado en el párrafo anterior se aprecia, claramente, en los ejemplos de comercio electrónico señalados en el apartado 1.3 según se observa a continuación:

- **Netflix** presta, directamente, al consumidor final un servicio de televisión *online*, en el cual se elige entre una serie de películas, series y documentales, entre otros, cuándo verlos. En este caso, la utilización del servicio se encuentra dada en el territorio nacional.
- **Spotify** presta servicios de reproducción de música vía *streaming*, los mismos que son utilizados directamente por el consumidor final, sin existir ningún acto intermedio, por lo que la referida utilización ocurre en el país.

2.2.3 Aspecto temporal

Bravo y Villanueva (1998) definen el aspecto temporal como:

Es la descripción precisa del momento en que se configura el hecho que se pretende gravar con el Impuesto. (p.16)

Es así que el aspecto temporal requiere responder a la interrogante de cuándo se grava o nace la obligación.

En nuestro caso, la Ley del Impuesto General a las Ventas define como momento del nacimiento de la obligación tributaria, en el caso de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, a la fecha en que se anote el comprobante de pago en el registro de compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

De esta manera, para los casos materia de análisis, la obligación tributaria se origina en la fecha cuando se pague la retribución por el servicio y se considera que al ser utilizados por personas naturales no habituales no existe anotación del comprobante de pago en el registro de compras, al no contar precisamente con una contabilidad.

2.2.4 Aspecto subjetivo

El aspecto subjetivo se encuentra referido al sujeto que realiza el hecho objetivo de que el legislador pretende gravar. Es la definición de quién será el deudor tributario y el acreedor tributario.

Para la presente investigación, no existe problema en definir quién es el acreedor tributario o el sujeto activo. Por su parte, el código tributario señala que el acreedor tributario es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria mientras que para el Impuesto General a las Ventas, el acreedor es el Gobierno Central.

En cuanto al sujeto pasivo, la Ley del Impuesto General a las Ventas indica que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, entre otros, las personas naturales que desarrollen actividad empresarial y que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados. Asimismo, señala que, tratándose de las personas naturales que no realicen actividad empresarial, serán considerados sujetos del impuesto cuando importen bienes afectos o realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito del impuesto.

De acuerdo a lo expuesto, pareciera entenderse tal y como se encuentra redactada la ley que en el caso de personas naturales que no realicen actividad empresarial y que no sean habituales, dichas personas no serían sujetos del impuesto.

La problemática surge cuando, en los casos analizados, los usuarios de Netflix y Spotify corresponden a consumidores finales personas naturales que no desarrollan actividad empresarial.

Al respecto, Bravo Cucci (2018) señala:

¿Existe en la legislación alguna regla de habitualidad respecto de los sujetos que no realizando actividad empresarial utilizan en el país un servicio prestado por un sujeto no domiciliado? Si bien la respuesta es negativa, consideramos que resulta de aplicación por la misma razón esgrimida en el caso de la importación de bienes en el sentido que no se requiere de habitualidad para calificar como un sujeto del impuesto; no obstante, reconocemos que ello debería constar expresamente en el Reglamento de la Ley del IGV. (p.181)

Por otro lado, Saenz y Chang (2000), en relación al aspecto subjetivo en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, indica:

Entendemos que en el supuesto de utilización de servicios no sería relevante para efectos de determinar la afectación, si quien utiliza el servicio es una persona natural o jurídica ya que lo que deberá determinar la imposición al consumo es solo la existencia de la expresión de la riqueza que afecta el consumo (léase consumo). (p. 188)

Por otro lado, afirma Villanueva Gutierrez (2009):

De modo que, el servicio prestado por un proveedor extranjero a favor de personas naturales no está gravado con el impuesto. Así, en esta situación, se presenta la asimetría de costos mencionada: el proveedor extranjero prestará sus servicios sin incluir el IGV nacional, mientras que el proveedor nacional sí deberá incluirlo. (p.134)

Es así, en relación a la habitualidad el artículo 4° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, precisa que, tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial. Adicionalmente, según lo establecido en el literal d) de la Primera Disposición Final del Decreto Supremo N° 130-2005-EF, señala que, en referencia al término “servicios” contenida en el artículo 4°, comprende tanto a la prestación como a la utilización de servicios.

En esta misma línea, el Informe N° 002-2019-SUNAT/7T0000 señala:

Como se puede apreciar, para determinar si se está ante una utilización de servicios gravada con el IGV, debe observarse que el sujeto que presta el mismo sea un no domiciliado en el país, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución y que dicho servicio sea consumido o empleado en territorio nacional y en tal caso tendrá la calidad de contribuyente quien lo utilice, siempre que realice actividad empresarial o de no hacerlo, el referido servicio sea similar a uno de carácter comercial.

Por lo expuesto, considerando que, si bien podría entenderse que en el caso de las personas naturales que no desarrollen actividad empresarial y no tengan carácter de habitual, no se requiere analizar este aspecto para definir al sujeto del impuesto. Se considera que, de acuerdo a la precisión mencionada por el Decreto Supremo 130-2005-EF y el Informe N° 002-2019-SUNAT/7T0000, no serían sujetos del impuesto los consumidores o usuarios de los servicios de Netflix y Spotify debido a que la utilización de servicios no es de carácter comercial.

En ese sentido, en el desarrollo del presente capítulo, si bien se han analizado que los aspectos material, espacial y temporal se encuentran plenamente cumplidos, no es posible aplicar la norma al no haberse verificado el cumplimiento del aspecto subjetivo para que se configure el hecho imponible. Siendo ello así, se ha identificado la problemática actual en la Ley del Impuesto General a las Ventas que no permite que este tipo de servicios prestados por sujetos no domiciliados y utilizados en el país tributen como cualquier otro tipo de empresa que prestan servicios similares, pero que se encuentran domiciliadas.

En relación al domicilio, es necesario precisar que, de acuerdo al Reglamento del IGV, se consideran sujetos domiciliados en el país aquel que reúna los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, la misma que considera como sujetos no domiciliados, entre otros, a las personas jurídicas no constituidas en el país.

CAPÍTULO III: TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

3.1 Problemática en la regulación tributaria del comercio electrónico

En relación al desarrollo del comercio electrónico, Hortalá i Vallvé (2001) señala:

Los modernos instrumentos de comunicación como Internet permiten, a quienes los emplean, multiplicar su propia actividad comercial y con ella sus beneficios. Debería pues esperarse un incremento en los ingresos fiscales del Estado que puede gravar esas rentas. Sin embargo, dada la facilidad con la que los bienes inmateriales son intercambiados en Internet, las operaciones transfronterizas pueden llevarse a cabo sin control alguno. (p.28)

Es así como, en muchos países, se viene discutiendo sobre la forma de establecer las medidas correspondientes para que las operaciones de comercio electrónico tributen, sobre todo en las operaciones realizadas a consumidores finales.

Tal como lo menciona Beatriz de la Vega (2008):

En caso, el adquirente del servicio sea un consumidor final (en el supuesto de prestación de servicios), las dificultades podrían no ser superadas debido a que, en este caso, sería sumamente complicado determinado el momento de la realización del servicio. Las actividades que desarrollan los consumidores finales escapan al control de la Administración Tributaria, quizás hasta el punto de hacerla impracticable". (p. 87)

De acuerdo con lo expuesto, no cabe duda de que es necesario abordar inmediatamente esta problemática no solo para salvaguardar los ingresos fiscales, sino para que existan condiciones equitativas entre los proveedores no domiciliados y los nacionales.

3.1.1 Problemas en el control del comercio electrónico para el IVA: Plan de acción BEPS de la OCDE

Dado que las diversas administraciones tributarias han identificado los problemas que generan este tipo de operaciones, en el 2013 los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y del G20, trabajaron conjuntamente para elaborar el denominado Plan de acción BEPS que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo concebidas para combatir el referido problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de una serie de recomendaciones técnicas. Dicho plan de acción se encuentra enfocado en garantizar que los beneficios se gravan donde se realizan las actividades económicas que las generan y donde se crea valor. Dentro de los planes de acción desarrollados, se encuentra la acción 1 sobre cómo abordar los desafíos de la economía digital.

El Proyecto OCDE/G20 de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (2014) indicó en relación con la identificación del lugar de tributación:

Las distintas legislaciones sobre el IVA se enfrentan a grandes dificultades a la hora de determinar dónde se estima que se hará uso del servicio, de supervisar este hecho y de garantizar la recaudación tributaria, principalmente en los casos en que las empresas venden servicios en jurisdicciones en las que no tienen una presencia material. (p.52)

En el referido documento, se mencionan dos enfoques para la aplicación del IVA en la prestación transfronteriza de servicios que se explicarán a continuación:

- **Enfoque basado en la residencia del cliente.** En este caso, cuando el cliente se encuentra establecido en una residencia distinta a la del proveedor, la prestación del servicio se encontrará exenta del impuesto en el lugar donde se sitúa el proveedor y afecta al impuesto en la jurisdicción del cliente. Señala este enfoque que, cuando el cliente es una empresa inscrita, el impuesto se recauda a través del mecanismo fiscal que invierte la obligación de pagar del proveedor al cliente.
- **Enfoque basado en la residencia del proveedor:** Bajo este enfoque, la prestación del servicio se encontraría afecta al impuesto en el lugar de la residencia del proveedor, independientemente si se realizan en el territorio distinto o se prestan a clientes extranjeros.

En relación a lo señalado, si bien las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS (OCDE, 2014) señalan como el mejor enfoque el primero para el caso de las operaciones de comercio electrónico de tipo B2B, alertan una situación distinta en el caso que es materia del presente análisis, es decir, en las operaciones de tipo B2C. En este caso, la OCDE señala que la aplicación de este enfoque, que significaría que los consumidores finales autoliquidan el impuesto y lo paguen, resultaría impracticable e ineficiente, lo que generaría incumplimiento no solo por los costos que les ocasionaría cumplir, sino que no contarían con ningún incentivo para efectuarlo, dado que a diferencia de las operaciones B2B, las empresas sí cuentan con un beneficio al compensar el impuesto que pagan. En relación con lo expuesto, señala la OCDE que “la única alternativa realista viable parece ser un sistema que exija a los proveedores cobrar e ingresar el impuesto” (Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios – OCDE, 2014, p.54).

Por otro lado, la OCDE reconoce también que dicha alternativa propuesta, es decir, exigir a los proveedores a cobrar e ingresar el impuesto es básicamente de cumplimiento voluntario, dado que las administraciones tributarias no cuentan con los medios para generar que esta obligación se cumpla. Sin embargo, menciona también que la experiencia de los países que han adoptado este enfoque sugiere que las empresas no domiciliadas con mayor participación en el mercado o más reconocimiento cumplen, generalmente, por un tema de imagen, con inscribirse ante su Administración Tributaria y tributando como un proveedor nacional.

En ese sentido, dentro del documento de la acción 1, la OCDE (2014) señala los retos que plantea la economía digital a las administraciones públicas como son:

- **Identificación.** En una economía digital, los problemas de identificación de los obligados tributarios suelen ser más comunes; puede ocurrir que, como se mencionó anteriormente, las administraciones no puedan obligar a las empresas no domiciliadas a inscribirse, esto aunado a que no es fácil, en este tipo de operaciones, conocer a detalle las actividades que se realizan, la recaudación tributaria no sería efectiva.
- **Determinación de la magnitud y el alcance de las actividades.** Las administraciones, si bien podrían identificar a las personas que realizan estas operaciones, es complicado para ellas conocer el detalle, es decir, su volumen

de ventas u otra información. En este caso, dependerán de la información que puedan obtener de terceros tales como intermediarios de los pagos, en la medida que estén facultados para hacerlo.

- **Recopilación y comprobación de datos.** Para conocer la actividad que se está desarrollando en el país que pretende gravarla, es necesario que requiera información a alguna de las partes que participa de las operaciones. Se señala que uno de los métodos para conseguirlo es el intercambio de información, pero siempre que exista la correspondiente regulación que permita lograrlo.
- **Identificación de clientes.** Señala que existe un riesgo de error cuando los clientes quieren ubicar su verdadera ubicación a pesar de existir diferentes medios para intentar hacerlo a través de los agentes expedidores o transitorios, otros documentos aduaneros, las direcciones IP y direcciones de facturación de tarjeta.

En resumen, se ha evidenciado que existe una problemática fiscal para el control de las operaciones de comercio electrónico de tipo B2C en jurisdicciones donde las empresas prestadoras del servicio no tienen presencia fiscal. Así que la OCDE concluye que el único sistema viable es que se exija a los proveedores cobrar e ingresar el impuesto a la Administración Tributaria.

3.2 Principios de tributación en el comercio electrónico

La regulación tributaria del comercio electrónico origina, como se comentó en los párrafos anteriores, una serie de desafíos y sobre los cuales los legisladores se encuentran analizando sobre todo en el ámbito internacional.

Sin embargo, es necesario conocer qué principios se deben considerar cuando se requiere definir un marco tributario que regule este tipo de operaciones. Es así que, en la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en 1998 en la ciudad de Ottawa, se acordó que era necesario aplicar ciertos principios de tributación al comercio electrónico, que son los mismos que se aplican al comercio convencional. Estos principios son los siguientes:

- **Neutralidad.** Este principio tiene como finalidad que la regulación fiscal establecida no genere diferencias o discriminación con la regulación del

comercio efectuado de manera tradicional. Esto a fin de no generar ventajas o desventajas en uno u otro tipo de comercio.

- **Eficiencia.** Referida a que las normas que se establezcan ocasionen los menores costos para su cumplimiento en relación a los contribuyentes, así como a la Administración Tributaria.
- **Certeza y simplicidad.** La regulación tributaria establecida debe ser clara y de fácil entendimiento para su aplicación a fin de que se conozcan los respectivos derechos y obligaciones.
- **Efectividad y justicia.** Este principio tiene como objetivo que la regulación determine una base imponible justa y en el momento adecuado. Asimismo, debe contribuir a la reducción de la evasión y elusión.
- **Flexibilidad.** Este principio refiere que los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos con la finalidad de adaptarse fácilmente a los nuevos avances tecnológicos y comerciales.

3.3 Tratamiento del comercio electrónico en la legislación comparada: Casos de Uruguay, Colombia y Argentina

Muchos países se encuentran analizando las formas tributarias de gravar operaciones de comercio electrónico, porque los avances tecnológicos han permitido que empresas de todo el mundo presten servicios y vendan bienes intangibles, sin la necesidad de estar establecidas en el país de las empresas que adquieren o usan en el caso de servicios.

Los casos analizados en el presente trabajo como Netflix y Spotify prestan servicios en diversos países sin necesidad de tributar aludiendo que no son alcanzadas por los impuestos existentes.

En el presente apartado, se expondrá la regulación dada por países latinoamericanos como Argentina, Uruguay y Colombia para gravar este tipo de operaciones.

3.3.1 Argentina

En Argentina, específicamente en Buenos Aires, se empezó a aplicar el impuesto a los servicios que brindan las empresas de entretenimiento el 1 de febrero de 2014, que

consiste en la retención del 3% en concepto de ingresos brutos. La medida alcanza a Netflix, Spotify e incluso juegos pagados de PlayStation o Facebook. Se establece un Régimen de Retención del Impuesto sobre los ingresos brutos respecto de la contratación de servicios de suscripción *online* para acceder a películas, televisión y otros tipos de entretenimiento audiovisual que se transmiten por internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet.

Sin embargo, a fines del 2017 recién con la reforma fiscal dada a través del Decreto N°1112/2017, se están estableciendo las modificaciones tributarias necesarias para gravar las operaciones que se analizan en el presente trabajo.

Se ha modificado las normas del impuesto al valor agregado al señalar que el impuesto se aplicará sobre los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país. Asimismo, se señala en dicha norma que se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

Adicionalmente, precisa que se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre:

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

Por otro lado, la norma dada por la reforma fiscal agrega una definición de servicios digitales al señalar que se consideran, como tales a cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran

intervención humana mínima comprendiendo entre otros al acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos. Señala que comprende los servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la difusión de música, películas o cualquier contenido digital aunque se realice a través de tecnología de *streaming* así como la enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos en forma automatizada, entre otros servicios digitales.

En relación a la forma de recaudar el impuesto, la norma de la reforma fiscal argentina señala que el impuesto será ingresado por el prestatario del servicio y que de mediar un intermediario que intervenga en el pago, este asumirá el carácter de agente de percepción.

3.3.2 Uruguay

En Uruguay, con Ley de Rendición de Cuentas N° 19.535, se dispuso que se encontrarían gravadas, con el impuesto al valor agregado, los servicios de *streaming* cuando sean consumidos o utilizados económicamente.

El Gobierno uruguayo estableció la tasa del 22% por el impuesto al valor agregado, el mismo que sería determinado sobre las suscripciones que realicen los usuarios residentes en Uruguay.

En relación con la forma de recaudar el impuesto, se estableció que sería vía retención de las entidades financieras y tarjetas de crédito.

En su reglamentación a través del Decreto N° 144/018, se dispuso que, en relación a los servicios prestados a través de medios informáticos, cuando tengan por destino ser consumidos o utilizados económicamente en el país, se consideran realizadas íntegramente dentro del mismo.

A pesar de que en un principio considerar a los intermediarios de las operaciones como agentes de retención, la Administración Uruguaya dispuso que los contribuyentes que no contaban con un establecimiento en el país y siempre que tengan como actividad exclusiva los servicios digitales, no tenían obligación de designar representante siempre que fijen un domicilio en Uruguay. Asimismo, se le concede ciertas facilidades en la

emisión de documentación con las reglas de sus países donde se encuentran domiciliados. De esta forma, busca originar que las mismas empresas cumplan con su obligación de pagar el impuesto.

3.3.3 Colombia

En el caso de Colombia, con la dación de la Ley N° 1819 de fecha 29/12/2016, se reguló la tributación de las operaciones de comercio electrónico.

En la referida norma, se estableció que todos los servicios electrónicos o digitales tales como proveedores de video, música, películas y todos los servicios de plataforma por aplicaciones móviles, deben responder por un impuesto al valor agregado de 19 %, es decir, la tarifa general de ese impuesto.

Es decir, los servicios de música como Spotify, las plataformas de video como Netflix, entre otros, deberán recaudar ese impuesto y pagarlo.

Por otro lado, se determinó que habrá un periodo de 18 meses para que todas las empresas que presten servicios desde el exterior en Colombia tengan un Registro Único Tributario (RUT) y empiecen a pagar el impuesto al valor agregado a la DIAN y si, en 18 meses la totalidad de las empresas no tienen RUT y todo listo para cobrar el impuesto, se aplicará un mecanismo de retención por medio de las entidades bancarias. En este último caso, se estableció que la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales mediante resolución indicará de manera taxativa el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicarse la retención prevista.

Como resultado de este dispositivo legal, las plataformas como Netflix y Spotify en Colombia anunciaron a los usuarios de sus servicios que iniciarían la recaudación y cobro de este impuesto.

Como se puede observar en la legislación comparada expuesta, existen diversas alternativas que han adoptado para regular las operaciones de comercio electrónico tales como especificar que deben tributar directamente o proceder a utilizar un intermediario que cumpla el papel de agente de percepción y abone el impuesto.

Al respecto, se considera que, si bien la OCDE ha recomendado como alternativa más viable obligar a que los prestadores del servicio cobren y paguen el impuesto directamente en los países que ya empezaron a regular estos tipos de comercio, en la

práctica la solución parece ser que dicha obligación de parte de los prestadores no será cumplida voluntariamente o requiere establecer mayores mecanismos que incentiven estas alternativas, por lo que han determinado un mecanismo de retención del impuesto.

3.4 Problemática de la regulación tributaria en el Perú

3.4.1 Importancia de regular en materia tributaria el comercio electrónico para el Impuesto General a las Ventas

Como se comentó en los capítulos anteriores, el avance de la tecnología, el crecimiento de los usuarios de Internet, así como la masificación de las operaciones comerciales electrónicas origina que sea cada vez más importante modificar nuestras normas tributarias actuales para adecuarnos a dichos cambios.

Es así que no hacerse cargo de trabajar en una propuesta tributaria que genere la tributación, así como la recaudación de las operaciones materia de la investigación, ocasiona que el Estado deje de percibir una cantidad importante de impuestos, sobre todo cuando el comercio electrónico del tipo analizado se encuentra en constante crecimiento.

Al respecto, de acuerdo a una publicación anual que realiza la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) sobre el panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2019, se muestra una estimación de la recaudación que se podría generar aplicando el IVA a servicios digitales.

Los resultados se muestran a continuación:

Estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales
(En millones de dólares anuales y porcentajes)

	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	México	Perú	Uruguay
Ventas										
Uber	32,3	2,5	121,3	14,9	22,6	2,6	6,6	78,8	13,7	2,5
Netflix	223,1	19,5	806,9	110,0	172,4	20,0	47,0	578,8	102,7	18,7
Spotify	75,4	6,6	272,4	37,2	58,3	6,8	15,9	195,7	34,8	6,3
Apple	166,8	14,4	616,6	81,8	127,9	14,7	35,4	429,5	75,9	14,0
Total	497,6	43,0	1 817,2	243,9	381,2	44,0	104,9	1 282,8	227,1	41,5
Tasas (en porcentajes)										
IVA	21,00	13,00	9,25	19,00	16,00	13,00	12,00	16,00	18,00	22,00
Impuesto sobre los servicios digitales	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Recaudación potencial										
IVA	86,4	4,9	153,9	38,9	52,6	5,1	11,2	176,9	34,6	7,5
Impuesto sobre los servicios digitales	0,7	0,1	3,3	0,3	0,5	0,1	0,2	1,9	0,3	0,1
Total	87,1	5,0	157,1	39,3	53,1	5,1	11,4	178,8	35,0	7,5
Recaudación potencial (en porcentajes del PIB)										
IVA	0,0156	0,0143	0,0086	0,0156	0,0186	0,0088	0,0112	0,0164	0,0178	0,0142
Impuesto sobre los servicios digitales	0,0001	0,0003	0,0002	0,0001	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002
Total	0,0157	0,0146	0,0088	0,0157	0,0188	0,0088	0,0114	0,0166	0,0180	0,0142
Recaudación potencial (en porcentajes de la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios)										
IVA	0,1086	0,1006	0,0675	0,1414	0,2523	0,0983	0,1090	0,2463	0,2422	0,1378
Impuesto sobre los servicios digitales ^a	0,0009	0,0021	0,0014	0,0011	0,0024	0,0019	0,0019	0,0026	0,0021	0,0018
Total	0,1095	0,1027	0,0689	0,1429	0,2547	0,0983	0,1109	0,2489	0,2450	0,1378

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, "Economía digital: oportunidades y desafíos", *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

Nota: Las ventas por empresa son las estimadas por Hernández y Albagli (2017). Sin embargo, las cifras de recaudación difieren de las presentadas en ese estudio por lo siguiente: i) se está considerando que Uber pagaría IVA sobre la comisión de intermediación, mientras que en el estudio mencionado se considera exento de IVA; ii) se incluye un impuesto del 3% en vez de la retención general de impuesto sobre la renta, y iii) no se considera la recaudación por concepto de derechos arancelarios.

^a Según la clasificación de impuestos de la OCDE, el impuesto sobre los servicios digitales se considera un impuesto sobre servicios específicos dado que su base gravable son los ingresos brutos.

3.4.2 Propuestas para su regulación:

De acuerdo a lo mencionado en el apartado 3.2, en las diversas legislaciones se ha realizado reformas para que el Impuesto General a las Ventas o impuesto al valor agregado alcance gravar las referidas operaciones.

En los casos planteados que se consideran los más comunes y que tienen un desarrollo cada vez más grande como son los casos de Netflix y Spotify, se muestran las siguientes características comunes:

- Son servicios prestados por empresas no domiciliados que no tienen ubicación física en el Perú ni inscripción en el Registro Único de Contribuyentes como tal.
- Los servicios son recibidos o consumidos por consumidores finales que son personas naturales que no realizan actividad empresarial.
- Los servicios son prestados *online* y de esa forma se culmina reproduciendo música o videos.

- En relación a la forma de pago, en todos los casos se realiza a través de tarjetas bancarias de crédito o débito.

Siendo así las características de todos los servicios de comercio electrónico materia de análisis y habiendo desarrollado en el capítulo 2.1.1 los aspectos de la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas para generarse el hecho imponible, es que se determina que no es posible gravar los servicios analizados de comercio electrónico como utilización de servicios en el país, entonces se requiere un cambio normativo.

De acuerdo a lo desarrollado en el presente trabajo, el comercio electrónico es un sector de la economía que crece de manera muy rápida; pero, actualmente, se encuentra fuera del ámbito de aplicación del impuesto al existir limitaciones en la norma.

Por otro lado, también se ha observado que existe complejidad para poder identificar los prestadores del servicio, las características, volumen de las transacciones, así como realizar un seguimiento al movimiento del dinero con el que es retribuido este tipo de servicios.

Adicionalmente, de acuerdo al análisis de los países miembros de la OCDE, se ha observado que resulta complicado atribuir obligaciones tributarias a los usuarios o consumidores finales de este tipo de servicios.

Es importante también mencionar que la importancia de gravar con el Impuesto General a las Ventas las operaciones de comercio electrónico no solo tiene que ver con el incremento de la recaudación del impuesto de este sector de la economía que actualmente no contribuyente, sino por un tema de ventaja competitiva, dado que las empresas que prestan servicios similares sí se encuentran registradas en el país y tributan como tal.

En el Perú, así como en otros países de América Latina, se tendrían dos alternativas para gravar con el Impuesto General a las Ventas, las referidas operaciones de comercio electrónico, las cuales serían:

- Obligar a través de un dispositivo legal a las empresas tales como Netflix y Spotify que se inscriban y establezcan un domicilio fiscal en el Perú, de esa manera se encontrarían dentro del alcance de la norma gravando las operaciones como prestación de servicios. Sin embargo, es necesario

considerar que, en otros países, esta obligación no ha tenido el suficiente respaldo legal para que las empresas cumplan (por lo que las Administraciones Tributarias han establecido mecanismos de recaudación del impuesto a través de los intermediarios que intervienen en el pago o han tenido la necesidad de ajustar el esquema tributario para brindar mayores facilidades para la inscripción), por lo que es necesario establecer mecanismos alternativos.

- La segunda alternativa, o quizá complementaria de no cumplirse la primera de ellas, es utilizar un mecanismo de retención del impuesto en algunos de los agentes involucrados en el proceso.

En relación a la primera alternativa, no requiere mayor análisis, puesto que se trataría de obligarlos a su inscripción a través de una norma específica; sin embargo, como menciona la OCDE, esto sería básicamente un tema de cumplimiento voluntario.

En el caso de la segunda alternativa, en el Perú, antes de poder aplicar el mecanismo de retención establecido por algunas administraciones tributarias de otros países, como los expuestos, es necesario efectuar un cambio normativo en la Ley del Impuesto General a las Ventas, según se concluyó en el Capítulo II, puesto que la norma limita la aplicación del impuesto en el caso de personas naturales que no desarrollan actividad empresarial a que sean habituales. Por ello, solo considerando a los consumidores finales como sujetos del impuesto (aspecto subjetivo), sería factible aplicar algún tipo de retención como lo hacen otros países para lograr recaudar el impuesto.

En referencia al mecanismo de retención del impuesto, actualmente, ya se encuentran en ejercicio algunos mecanismos de retención y percepción del impuesto, aplicados bajo el criterio de un deber de colaboración de los ciudadanos. En este caso, a terceros que no participan directamente en las operaciones, a quienes se les otorga la obligación de retener el impuesto y luego abonarlo a la Administración Tributaria, inclusive existen sanciones muy importantes en caso de no cumplir con las referidas obligaciones.

Como lo señala Calle Sánchez (2014):

Por otro lado, la doctrina y la ley reconocen la existencia de otro sujeto pasivo de la obligación tributaria, distinta del contribuyente, que se encuentra obligado a cumplir con la prestación tributaria, no obstante que respecto de aquel no se

verificó la realización del hecho previsto en la norma como generador de la obligación tributaria (hecho imponible).

A este sujeto se denomina “responsable” o también denominado “deudor por cuenta ajena” toda vez que él no realiza el hecho imponible en forma directa, sino que su obligación deriva de un presupuesto distinto contemplado en la ley. Este responsable puede actuar en distintos supuestos: “en lugar de” o “al lado de” el contribuyente. (pág I-11 – I13)

Es importante precisar que los mecanismos de retención o percepción deben ser utilizados de manera temporal para ir incorporando poco a poco la obligación en quien realmente participa en la operación u obtiene un beneficio de ella. En este caso, el obligado debería ser el prestador del servicio quien es el que recibe el beneficio empresarial.

Definido que para gravar este tipo de operaciones de comercio electrónico es necesaria la participación de un intermediario que actúe como agente de retención del impuesto. En estos casos y en la línea que ya se ha establecido en otros países, resultaría más factible que el agente de retención lo constituyan las empresas operadoras de tarjetas de crédito como son Visa, Mastercard, American Express, entre otros, considerando que los servicios prestados del tipo de las operaciones analizadas son efectuadas a través del uso de una tarjeta de crédito o débito para el pago.

Al respecto, Italo Fernández (2003) señala en relación al principio de neutralidad:

Este principio consiste en incidir económicamente, desde el punto de vista tributario, con igual intensidad y medida, es decir de manera equivalente, las operaciones, o más precisamente, los hechos gravables, en la medida que estos sean sustancialmente similares. Esto quiere decir que, en el ámbito de la era digital, el sistema tributario deberá incidir con la misma magnitud tanto las operaciones del comercio electrónico, como aquellas realizadas fuera de este ámbito, en medios tradicionales. (p.91)

La ausencia de impuesto sobre el comercio electrónico en casos en los que lo recibe una persona natural, que no es sujeto del impuesto, le da una ventaja respecto al comercio tradicional, pues mientras que el comercio tradicional y el precio final del producto en cabeza del consumidor lleva consigo el impuesto. En el caso de comercio electrónico al estar exento de imposición el precio final, no contiene la carga impositiva,

lo cual genera un problema con relación a los principios tributarios de neutralidad y equidad.



CONCLUSIONES

- El desarrollo del Internet y su participación en la economía han generado nuevas formas de comercialización de bienes y prestación de servicios utilizando las redes informáticas, llamado comercio electrónico.
- El comercio electrónico de tipo directo y prestado de negocio a consumidor es el tipo de operación que genera mayores problemas de control tributario y recaudación a las administraciones fiscales de todo el mundo considerando que los vendedores de bienes o prestadores de servicios son empresas no domiciliadas.
- En el Perú, de acuerdo al estudio efectuado por la empresa Ipsos, las plataformas de *streaming* de mayor uso son Netflix y Spotify, servicios que son prestados por empresas no domiciliadas de manera directa e íntegramente por Internet a través de una suscripción y pago mensual.
- En nuestra legislación, la Ley del Impuesto General a las Ventas, grava la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados (aspecto material), consumidos o empleados en territorio nacional (aspecto espacial), cuya obligación nace en la fecha en que se anote el comprobante de pago o se pague la retribución (aspecto temporal).
- En relación al sujeto pasivo (aspecto subjetivo), la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el caso de personas naturales que no realicen actividad empresarial, requiere que tengan el carácter de habituales que para el caso de consumidores finales que hacen uso de las plataformas de *streaming* no se cumple, puesto que se requiere que sea similar a uno de carácter comercial.
- La OCDE señala como mejor enfoque de tributación aquel basado en la residencia del cliente, es decir, cuando se encuentran en residencias distintas proveedor y consumidor, la prestación se encontrará gravada en la jurisdicción del cliente.
- En relación al enfoque basado en la residencia del cliente, para el caso de las operaciones de comercio electrónico B2C, resultaría impracticable e ineficiente, sobre todo cuando los consumidores tendrían como obligación liquidar y pagar su

impuesto. Además, considerando el hecho que no contarían con ningún beneficio, se originaría un gran incumplimiento.

- Considerando las deficiencias de una regulación bajo el enfoque de la residencia del cliente, la alternativa realista más viable es un sistema que exija a los proveedores cobrar e ingresar el impuesto; sin embargo, esto sería básicamente un cumplimiento voluntario.
- La Administración Tributaria peruana tiene dos alternativas para analizar y gravar con el Impuesto General a las Ventas las operaciones de comercio electrónico que son incentivar la inscripción de las empresas no domiciliadas en el registro de contribuyentes y, de no cumplir con ello, utilizar mecanismos de retención del impuesto a través de las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito, tales como los casos de las administraciones de otros países como Argentina, Uruguay y Colombia.
- Para aplicar el mecanismo de retención, es necesario realizar una modificación normativa de la Ley del Impuesto General a las Ventas con la finalidad de eliminar el requisito de habitualidad en el caso de las operaciones analizadas, y considerar como sujeto pasivo a las personas naturales que no realizan actividad empresarial.

RECOMENDACIONES

- Es necesario que se regulen y se implementen los cambios normativos necesarios. En este caso, la modificación del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que define los sujetos del impuesto para gravar las operaciones de comercio electrónico y el fisco, pueda recaudar estas operaciones que están en crecimiento cada vez más rápido y que generan una desventaja para aquellas empresas que sí se encuentran inscritas y que prestan similares servicios.
- Es importante que se brinde una norma tributaria que sea clara y que facilite la declaración de las operaciones de comercio electrónico sin generar mayor carga tributaria al contribuyente.

REFERENCIAS

- Alvarez, María, (2010). *El comercio electrónico (e-commerce) bajo el marco de la OMC y la CNUDMI*. Regulación para América Latina. Fuente Académica Premier, (17), 275-277.
- Bravo Sheen, D., & Villanueva Gutiérrez, W. (1998). *La imposición al consumo en el Perú: Estudio teórico-práctico de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo*. Lima: Estudio Caballero Bustamante
- Bravo-Cucci, J. (2018). *Teoría sobre la imposición al valor agregado* (Primerán. ed.). Lima: Palestra Editores.
- Calle Sánchez, J. (2014). *La figura del agente de retención y otros aspectos tributarios en las retenciones de quinta categoría*. Actualidad empresarial, (305), I11-I13.
- Cámara Peruana de Comercio Electrónico. (06 de agosto de 2017). *IV Café E-Business: Trabajando para impulsar una ley de Comercio Electrónico*.
- Cepal. (2019). *Balance preliminar de las economías de Centroamérica y la República Dominicana en 2018 y perspectivas para 2019*. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf
- De la Vega, M. (2008). *El Comercio Electrónico y la Tributación*. Revista IPDT. (46). Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev46_BDLVR.pdf.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF. *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. (14 de abril de 1999). Recuperado de : <http://spij.minjus.gob.pe/libre/main.asp>.
- Informe N° 002-2019-SUNAT/7T0000 (15 de enero de 2019). Portal de SUNAT.
- Fernández Origgi, I. (2003). *Régimen tributario del comercio electrónico: Perspectiva peruana*. Lima. Fondo Editorial PUCP.
- Hortala I Vallve, J. (2001). El IVA en el comercio electrónico. *RCE: revista de contratación electrónica*, (19), 27-59.
- INEI Perú. (2019). *Las Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares: Octubre-Noviembre-Diciembre 2018* . Recuperado de https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/01-informe-tecnico-n01_tecnologias-de-informacion-oct-nov-dic2019.pdf

- Ipsos Perú. (2018). *Hábitos y actitudes hacia el internet*. Recuperado de <http://www.ipsos.com/es-pe/habitos-y-actitudes-hacia-el-internet>
- Luque, J. (1999). *Primer Congreso Institucional. IFA Perú*. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/29_05_CT26_JLB.pdf
- Luque, J. (2000). *El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico*. Revista IPDT. (38). Recuperado de http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev38_JLB.pdf
- Medrano, H. (2004). *IGV, Hipótesis de Incidencia y Hecho Imponible*. Revistas PUCP. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/download/18340/18583>
- Muñoz-Salgado, S., & Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú). (2003). *El comercio electrónico en las operaciones internacionales: Efectos tributarios*. Lima: SUNAT.
- Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. OCDE. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Roldán, S. M. (2006). *Tributación en el comercio electrónico: Aspectos jurídicos de la contratación electrónica y telemática*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Ruiz, G. (2000). Cuadernos Tributarios N° 26 Primer Congreso Institucional (Mayo 2000). IFA Perú. (xx). Recuperado de <http://www.ifaperu.org/NuestrasPublicaciones/Articulos>
- Sáenz M. y Chang V. (2000). *El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico*. IPDT. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev38_MJSR-VCHM.pdf
- Villanueva, W. (2009). *Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú*. Lima: Esan ediciones.

BIBLIOGRAFÍA

- Bravo Sheen, D., (2005). *¿Cuándo nace la obligación tributaria de pagar el IGV en la prestación de servicios*. Actualidad jurídica, (144), 181-183.
- Arana Yances, D., (2007). *Aspectos controvertidos respecto al impuesto general a las ventas de no domiciliados*. Jus doctrina & práctica, (6), 355-360.
- Ataliba, G. (2011). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: ARA.
- Bueno, P. (1996). *Los servicios en la Ley del Impuesto General a las Ventas Aspecto Espacial*. Revista IPDT. (84). Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/06_Rev31_PBCH.pdf
- Delgado García, A., Oliver Cuello, R., (2015). *Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico*. doi: 10.7238/idp.v0i20.2586.
- Deltell, Mari., (2017). *Propuestas de modificación del IVA en el comercio electrónico y medidas antifraude*. Estrategia Financiera, (32), 68-72.
- Especial Directivos, (2017). *La Comisión Europea publica el informe final de la investigación en el sector del comercio electrónico*. Fuente Académica Premier, (1713), 8-10.
- Florez Araoz, I., (2003). *El impuesto general a las ventas y la utilización de servicios en el territorio nacional*. Revista peruana de derecho de la empresa, (55), 89-152.
- Mendivil Agüero, D., (2013). *Aspectos controversiales en la utilización de servicios*. Contadores & empresas, (217), 5-8.
- Tori Vargas, F., (2006). *El impuesto general a las ventas en la prestación de servicios en el país*. Actualidad jurídica, (149), 203-210.
- Villanueva Gutiérrez W., (2008). *La prestación de servicios en el IGV: entre la necesidad de definir el hecho gravado y la generalidad del impuesto*. Advocatus. (19), 247-263.