

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA
SISTEMA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

SISTEMA RECAUDATORIO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO
EN LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES DE INTANGIBLES Y
SERVICIOS DIRIGIDOS A CONSUMIDORES FINALES (CASO LEY N° 9635,
FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS; LEY N° 6826 DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: PROPUESTA DE LINEAMIENTOS
GENERALES PARA SU MEJORA).

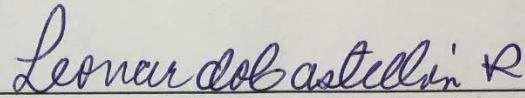
Trabajo final de investigación aplicada sometida a la consideración de la Comisión del Programa de Estudios de Posgrado en Administración Pública para optar al grado y título de Maestría Profesional en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional.

MARCO ANTONIO LEÓN TENORIO

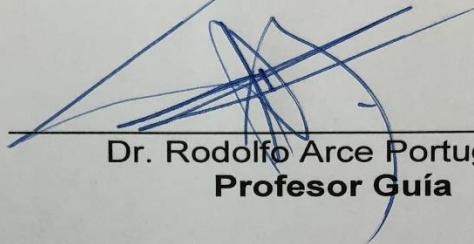
Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica

2021

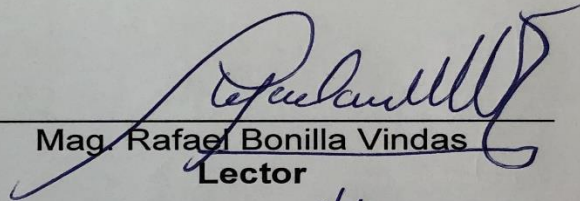
Este trabajo final de investigación aplicada fue aceptado por la Comisión del Programa de Estudios de Posgrado en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica, como requisito para optar al grado y título de Maestría Profesional en Administración Aduanera y Comercio Internacional.



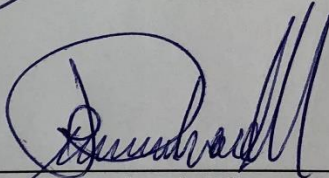
Dr. Leonardo Castellón Rodríguez
**Representante del Decano
Sistema de Estudios de Posgrado**



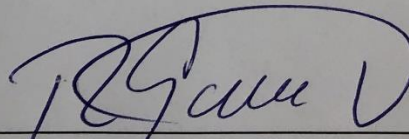
Dr. Rodolfo Arce Portuéguez.
Profesor Guía



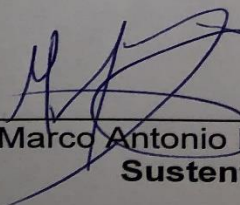
Mag. Rafael Bonilla Vindas
Lector



Mag. José Rivera Varela
Lector



M.Sc. Roberto Guillén Pacheco
**Director Programa de Posgrado
en Administración Pública**



Marco Antonio León Tenorio
Sustentante

CARTA DE PRESENTACIÓN

San José, 27 de mayo de 2021

M.Sc. Roberto Guillén

Director del Programa de Posgrado de Administración Pública
Énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional

Estimado Señor:

Por medio de la presente, Marco Antonio León Tenorio, carné B49578 de la mención en el énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional, le presento el anteproyecto titulado: “Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (caso ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora).”, con la finalidad de obtener la correspondiente aprobación.

Adicionalmente, se hace de su conocimiento que el anteproyecto cuenta con la anuencia del Director del proyecto Dr. Rodolfo Arce Portugués, quien tendrá a su cargo la asesoría del trabajo así como del Máster José Rivera Varela y Máster Rafael Bonilla Vindas como lectores interno y externo respectivamente.

Finalmente, es de agregar que las recomendaciones y propuesta de mejora obtenidas por la realización de esta investigación aplicada cuentan con la disposición de la Dirección General de Tributación para recepción y valoración, conforme consta en el oficio DGT-877-2019 del 7 de junio de 2019 y DGT-529-2021 del 4 de mayo de 2021, adjuntos al presente documento.

Atentamente,

Marco Antonio León Tenorio

CARTA DE ACEPTACIÓN ACADÉMICA

San José, 27 de mayo de 2021

M.Sc. Roberto Guillén

Director Programa de Posgrado de Administración Pública

Énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional

Estimado Señor:

Por este medio hago constar que he leído el anteproyecto titulado: “Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (caso ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora)”, del estudiante de Administración Pública del énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional, del Programa de Posgrado a su cargo.

Asimismo hago de su conocimiento que dicho anteproyecto cuenta con mi aprobación y estoy dispuesto a colaborar con la asesoría de investigación que sea necesaria para el desarrollo y conclusión del mencionado trabajo final.

Cordialmente,

Dr. Rodolfo Arce Portuguez

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Marco Antonio León Tenorio, carné B49578, estudiante del Programa de Posgrado Profesional en Administración Pública, con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional hago constar que para la realización de anteproyecto he llevado a cabo una investigación en la Biblioteca Luis Demetrio Tinoco para descartar la existencia de tesis, proyectos, prácticas dirigidas, seminarios o tesinas, desarrollados como trabajos finales de graduación y relacionadas directa o indirectamente con mi proyecto de Trabajo Final de Graduación titulado: “Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (caso ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora)”.

Resultado de dicha investigación he encontrado una tesis de grado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica llamada “Transformación del Impuesto General sobre las Ventas en un Auténtico [sic] Impuesto sobre el Valor Agregado” del año 2003, la cual hace referencia al proyecto de ley que en ese momento se discutía en la Asamblea Legislativa empero, dicha investigación omite referirse al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales toda vez que este tema estaba fuera del alcance la tal investigación.

Atentamente,

Marco Antonio León Tenorio

Índice general

HOJA DE APROBACIÓN	ii
CARTA DE PRESENTACIÓN.....	iii
CARTA DE ACEPTACIÓN ACADÉMICA.....	iv
DECLARACIÓN JURADA.....	v
Resumen	xiv
Siglas y abreviaturas.....	xx
Introducción	1
Marco de referencia.....	3
A. Tema de investigación	3
B. Delimitación del problema	3
C. Justificación del problema.....	4
D. Objetivos	18
1. Objetivo general	18
2. Objetivos específicos.....	19
E. Alcance.....	19
F. Limitaciones.....	22
Marco teórico	23
A. Conceptos teóricos.....	23
1. Conceptos sobre comercio y pagos electrónicos	24
a) Comercio electrónico.....	24
b) Actividad comercial de negocio a consumidor B2C	25
c) Actividad comercial de consumidor a consumidor C2C.....	25
d) Productos físicos.....	26
e) Productos digitalizados	26
f) Servicios fuera de línea.....	27
g) Pago electrónico	27
h) Medios electrónicos de pago	27
i) Tarjetas de crédito	28
j) Tarjetas de débito.....	29
2. Conceptos relacionados con la tributación	29

a) Agente perceptor.....	29
b) Agente retenedor	30
c) Consumidor final	30
d) Definición de impuesto.....	31
e) Elusión fiscal.....	31
f) Establecimiento permanente.....	31
g) Estado miembro de consumo	32
h) Evasión fiscal.....	32
i) Incumplimiento tributario	32
j) Intermediarios transfronterizos de servicios y bienes intangibles	33
k) Método de deducción financiera.....	33
l) Método de deducción física	33
m) Planeación fiscal	34
n) Principio de destino	34
o) Principio de neutralidad	34
p) Principios básicos para la tributación	35
q) Proveedores transfronterizos de servicios digitales y bienes intangibles	36
r) Publicidad de los proyectos de reglamentación.....	36
s) Régimen exterior a la Unión	37
t) Residencia fiscal	37
u) Servicios de radiodifusión o televisión.....	39
v) Servicios de telecomunicaciones	39
w) Servicios electrónicos.....	39
x) Sujeto pasivo	40
Marco metodológico.....	41
A. Opción de trabajo final.....	41
B. Tipo de investigación	42
C. Fuentes de información.....	43
D. Población	44
E. Diseño muestral	44
F. Variables y categorías de análisis.....	46
G. Técnicas de recolección de información	47

H. Instrumentos de recolección de información	47
I. Métodos de análisis de información.....	48
J. Validación de la información.....	49
K. Cuadro de congruencia	50
L. Cronograma de trabajo	54
Capítulo I Entorno de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.....	55
A. Antecedentes globales del comercio transfronterizo de bienes intangibles y servicios digitales.....	56
B. Antecedentes en Costa Rica del impuesto sobre el valor agregado.....	62
C. Perspectivas teóricas del impuesto sobre el valor agregado	71
D. Perspectivas teóricas de la investigación.....	75
Capítulo II Procesos relacionados con la normativa costarricense, colombiana y española en el IVA en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales	78
A. Marco contextual del Ministerio de Hacienda y normativa atinente	79
1. Ministerio de Hacienda.....	79
a) Reseña histórica	79
b) Plan estratégico.....	80
c) Organigrama y dependencias.....	83
2. Dirección General de Tributación	86
a) Reseña histórica	86
b) Funciones.....	87
3. Aspectos elementales del impuesto general sobre las ventas y sobre el valor agregado.....	91
4. Regulación del Impuesto general sobre las ventas.....	93
5. Determinación del impuesto general sobre las ventas	94
6. Impuesto sobre el valor agregado.....	95
7. Regulación del impuesto sobre el valor agregado.....	97
8. Determinación del impuesto sobre el valor agregado.....	99
9. Características del impuesto sobre el valor agregado.....	99
B. Procesos tributarios respecto a las tarjetas de crédito y débito.....	100

C. Costa Rica: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos	102
1. Normativa para el cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros.	106
a) Inscripción	107
b) Actualización o modificación de datos.....	109
c) Desinscripción	110
d) Otras consideraciones respecto a la inscripción, modificación y desinscripción.....	110
e) Medidas coercitivas y de expulsión	111
f) Periodo	112
g) Tarifas.....	112
h) Presentación de la declaración.....	114
i) Plazos para presentación y pago	115
j) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración	116
k) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.....	117
l) Identificación de la condición B2B y B2C	117
m) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.....	119
n) Disposiciones accesorias para el cumplimiento	120
2. Normativa para la aplicación de la percepción.....	123
a) Inscripción en el mecanismo de retención en la fuente.....	124
b) Cambio de modalidad para el pago del IVA.....	124
c) Adjudicación como agente retenedor	124
d) Plazo de implementación de los sistemas informáticos	125
e) Listado de prestadores sujetos a retención en la fuente	126
f) Periodo	127
g) Aplicación de la retención.....	127
h) Tarifa y base imponible	128
i) Presentación de la declaración	128
j) Plazos para presentación y pago	129
k) Devoluciones y rectificación de la declaración.....	129
l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio	131
m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento	133

D. Colombia: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos	134
1. Normativa para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.	137
a) Inscripción	138
b) Actualización o modificación de datos.....	140
c) Desinscripción	141
d) Otras consideraciones respecto a la inscripción, modificación y desinscripción.....	142
e) Periodo	144
f) Tarifas	144
g) Presentación de la declaración.....	144
h) Plazos para presentación y pago	145
i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración	146
j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.....	147
k) Identificación de la condición B2B y B2C.....	148
l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio	148
m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento	149
2. Normativa para la aplicación de la retención en la fuente.....	151
a) Inscripción en el mecanismo de retención en la fuente.....	151
b) Cambio de modalidad para el pago del IVA.....	153
c) Adjudicación como agente retenedor	154
d) Plazo de implementación de los sistemas informáticos	155
e) Listado de prestadores sujetos a retención en la fuente	156
f) Periodo	156
g) Aplicación de la retención.....	156
h) Tarifa y base imponible.....	157
i) Presentación de la declaración	158
j) Plazos para presentación y pago	158
k) Devoluciones y rectificación de la declaración.....	158
E. Unión Europea: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos	159
1. Normativa de la Unión Europea para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.....	165
a) Inscripción.....	166

b) Actualización o modificación.....	167
c) Desinscripción.....	168
d) Medidas coercitivas y de expulsión del Régimen.....	169
e) Periodo.....	171
f) Tarifas.....	172
g) Presentación de la declaración.....	172
h) Plazos para presentación y pago.....	174
i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración.....	174
j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.....	176
k) Identificación de la condición B2B y B2C.....	176
l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.....	177
m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento.....	180
2. Normativa española para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.....	182
a) Inscripción.....	182
b) Actualización o modificación.....	184
c) Desinscripción.....	185
d) Medidas coercitivas y de expulsión del Régimen.....	186
e) Periodo.....	187
f) Tarifas.....	188
g) Presentación de la declaración.....	188
h) Plazos para presentación y pago.....	190
i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración.....	191
j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.....	192
k) Identificación de la condición B2B y B2C.....	192
l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.....	193
m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento.....	195
F. OECD: Modelo recaudatorio del IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos.....	198
Capítulo III Análisis de la implementación del mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.....	199
A. Resultados de los cuestionarios aplicados a expertos internacionales.....	200
B. Percepciones de la normativa costarricense.....	215

C. Mecanismos de cumplimiento directo y enfoques alternativos	225
1. Modelo recaudatorio formulado por OECD.....	227
a) Procedimiento de registro.....	227
b) Recuperación del impuesto soportado.....	228
c) Procedimiento de declaración.....	229
d) Pagos.....	229
e) Resguardo de registros.....	229
f) Estrategia de comunicación y disponibilidad de la información.	230
g) Regularización de los proveedores o intermediarios que fallen en registrarse.	232
h) Proporcionar un adecuado tiempo para la implementación.....	232
i) Proporcionalidad.	232
D. Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas	233
E. Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas	235
F. Resumen modelos normativos implementados en las jurisdicciones en análisis	237
G. Conclusiones y principales hallazgos	250
Capítulo IV Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del IVA en compras internacionales de intangibles y servicios por parte de consumidores finales	258
A. Recaudación del impuesto por medio del proveedor o intermediario extranjero.	259
1. Procedimiento de registro.....	260
2. Procedimiento de declaración.....	261
3. Pagos.....	261
4. Recuperación del impuesto soportado.	261
5. Regularización de los proveedores o intermediarios que fallen en registrarse.	262
6. Resguardo de registros.....	262
7. Proporcionalidad.	263
8. Proporcionar un adecuado tiempo para la implementación.....	263
9. Estrategia de comunicación y disponibilidad de la información.	263
B. Recaudación del impuesto por medio de terceros.....	265
1. Adjudicación como agente retenedor o perceptor.	265
2. Plazo de implementación de los sistemas informáticos.....	265
3. Listado de prestadores sujetos a percepción.	266

4. Devoluciones y rectificación de la declaración.....	267
C. Cooperación internacional para el éxito del mecanismo recaudatorio.	267
D. Clasificación de las medidas para mejorar el sistema recaudatorio.	269
E. Otras consideraciones normativas atribuibles a ambos mecanismos.	271
Referencias	275
Anexos	290
Anexo 1: Solicitud a la Dirección General de Tributación para la recepción de la propuesta de mejora	290
Anexo 2: Carta de remisión a Comisión de maestría del oficio de respuesta de la Dirección General de Tributación	291
Anexo 3: Cuestionario digital aplicado a expertos internacionales especialistas en el IVA por servicios e intangibles transfronterizos	292
Anexo 4: Preguntas entrevista aplicada a expertos nacionales especialistas en el IVA por servicios e intangibles transfronterizos	301
Anexo 5: Carta dirigida a la Dirección General de Tributación donde se le remiten las conclusiones y la propuesta de mejora de la investigación.....	304
Apéndices.....	306
Apéndice 1: Respuesta de la Dirección General de Tributación para la recepción de la propuesta de mejora	306
Apéndice 2: Respuesta de la Dirección General de Tributación donde acepta las conclusiones y la propuesta de mejora de la investigación.....	307

Resumen

El incremento en el comercio electrónico generado por la digitalización de la economía, desencadena nuevos y más dinámicos modelos de negocio los cuales están en constante evolución para adaptarse a las necesidades y exigencias de los mercados mundiales. Esto provoca una modificación en las cadenas de creación de valor en donde proveedores o fabricantes pueden interactuar directamente con sus clientes ubicados en distintos países, sin necesidad de intermediarios. De igual manera, los intermediarios también buscan obtener una participación de mercado mediante la introducción de variantes en los productos y servicios ofertados, además de fortalecer su presencia en los países mediante la utilización de las tecnologías de información y comunicación.

Lo anterior genera a nivel global una arista del comercio electrónico transfronterizo, enfocada en la transferencia o prestación de bienes intangibles y servicios lo cual, dada su característica de intangibilidad, omite los procesos de control aduanero y por ende el pago de tributos por dicha importación o nacionalización. Esta situación encendió las alarmas tanto de gobiernos como de organismos internacionales en lo que respecta a la tributación del impuesto sobre el valor agregado a causa de omisiones en las legislaciones de los países y la consecuente pérdida de ingresos fiscales.

La investigación efectuada tiene por objetivo definir una propuesta para que la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda cuente con lineamientos generales para mejorar su sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; que incluye en el Título I la Ley del impuesto al valor agregado.

Este documento está estructurado de modo tal que explica el entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las

transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, según se expone en el primer capítulo. En el segundo capítulo se conceptualizan los controles y procesos relacionados con la normativa costarricense, además de tomar como referencia los modelos normativos de España y Colombia, dados sus avances normativos y de implementación de los mecanismos recaudatorios.

El capítulo tercero expone el análisis propio de la implementación del mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de servicios digitales transfronterizos destinados a consumidores finales según los modelos de los países de referencia, junto con la aplicación de dos tipos de cuestionarios, uno dirigido a expertos costarricenses y el otro a personas de otros países con conocimiento y experiencias en este tipo de modelos recaudatorios. Es así como el cuarto y último capítulo desarrolla los elementos que debe contener una propuesta de lineamientos para la mejora al mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.

Índice de figuras

Figura 1 Organigrama Ministerio de Hacienda.....	85
Figura 2 Organigrama Dirección General de Tributación	87
Figura 3 Tratamiento en el IVA por parte de los intermediarios extranjeros.....	113

Índice de gráficos

Gráfico 1 Balance fiscal del gobierno central de Costa Rica y estimaciones	64
Gráfico 2 Recaudación en impuestos indirectos de bienes y servicios	65
Gráfico 3 Gobierno central: distribución de la carga tributaria	66

Índice de cuadros

Cuadro 1 Total de exportaciones de servicios comerciales y mercancías	11
Cuadro 2 Estadísticas sobre bienes intangibles y servicios por importaciones y exportaciones.....	12
Cuadro 3 Codificaciones de los sujetos participantes en los cuestionarios.....	22
Cuadro 4 Codificaciones de los sujetos participantes en las entrevistas.....	23
Cuadro 5 Cuadro de congruencia.....	51
Cuadro 6 Cronograma de trabajo	54
Cuadro 7 Situaciones que contempla la Ley N° 9635 conforme a las transacciones B2B y B2C de proveedores extranjeros	73
Cuadro 8 Clasificación de los impuestos administrados por la DGT	90
Cuadro 9 Venta de bienes y prestación de servicios realizados en el territorio de la República.....	97
Cuadro 10 Artículos de la Ley del IVA que dan sustento al gravamen de los servicios internacionales dirigidos a consumidores finales	103
Cuadro 11 Información requerida para el registro de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA.....	138
Cuadro 12 Casos en que procede la desinscripción registro de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA.....	141
Cuadro 13 Resumen para presentación y pago de los bimestres del 2019	146
Cuadro 14 Información requerida para la inscripción voluntaria al sistema de retención en la fuente	152
Cuadro 15 Alcances para la prestación de servicios en la Comunidad europea.....	164
Cuadro 16 Lineamiento para la inscripción, actualización o desinscripción ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.....	196
Cuadro 17 Modo de operación del mecanismo recaudatorio.....	202
Cuadro 18 Características presentes en la normativa para reembolsar o devolver las retenciones indebidas	204
Cuadro 19 Características de las jurisdicciones que solicitan la inscripción de un representante fiscal para el cumplimiento del IVA producto de las ventas de un proveedor extraterritorial	208
Cuadro 20 Opinión del mecanismo dual expuesto en la normativa costarricense	216
Cuadro 21 Medidas que considera se deben mejorar o modificar en la normativa para favorecer la recaudación de servicios digitales e intangibles.....	217
Cuadro 22 Acciones que debería implementar la Administración Tributaria para incentivar el cumplimiento voluntario.....	218
Cuadro 23 Modificaciones en la resolución DGT-R-13-2020 para favorecer el cumplimiento voluntario.....	219
Cuadro 24 Consideraciones respecto a la capacidad del proveedor extranjero para iniciar el cobro del impuesto.....	220

Cuadro 25 Opinión respecto al listado de prestatarios internacionales propuesto en la resolución DGT-R-13-2020.....	221
Cuadro 26 Opinión respecto a las cargas administrativas y desarrollos tecnológicos que deben realizar los agentes de percepción.....	222
Cuadro 27 Posibles riesgos de la devolución del impuesto por transacciones indebidas	223
Cuadro 28 Opinión respecto al cobro del impuesto independientemente si el adquiriente es un contribuyente o consumidor final	224
Cuadro 29 Ventajas o desventajas de la implementación de este tipo de mecanismos ..	224
Cuadro 30 Comentarios o apreciaciones adicionales	225
Cuadro 31 Comparativo entre los esquemas de retención y de registro y cumplimiento.	226
Cuadro 32 Disponibilidad de información para apoyar el cumplimiento de los proveedores extranjeros bajo el régimen de registro y recaudación simplificado.....	231
Cuadro 33 Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio.....	233
Cuadro 34 Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio.....	235
Cuadro 35 Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio.....	236
Cuadro 36 Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio.....	237
Cuadro 37 Resumen normativa países en estudio cumplimiento de los proveedores extranjeros	238
Cuadro 38 Resumen normativa para la aplicación de la percepción.....	248
Cuadro 39 Proceso de cumplimiento de proveedores e intermediarios internacionales y elementos para su mejora.....	255
Cuadro 40 Proceso de cumplimiento de la percepción y elementos para su mejora.....	256
Cuadro 41 Información a revelar en el sitio web dedicado al cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros que opten por inscribirse en el régimen de registro y recaudación simplificado.....	264
Cuadro 42 Clasificación de medidas para el proveedor e intermediario internacional y para las entidades financieras.....	269

Siglas y abreviaturas

BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
B2B (siglas en inglés)	<i>Business-to-business</i>
B2C (siglas en inglés)	<i>Business-to-consumer</i>
C2C (siglas en inglés)	<i>Consumer-to-consumer</i>
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CNPT	Código de normas y procedimientos tributarios
DGT	Dirección General de Tributación
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
FMI	Fondo Monetario Internacional
G20	Grupo de los 20 (países industrializados y emergentes)
IGSV	Impuesto general sobre las ventas
IVA	Impuesto sobre el valor agregado o impuesto sobre el valor añadido
MH	Ministerio de Hacienda
OECD (siglas en inglés)	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (<i>Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD</i>)
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de Naciones Unidas
PIB	Producto Interno Bruto
TIC's	Tecnologías de la información y comunicación



Autorización para digitalización y comunicación pública de Trabajos Finales de Graduación del Sistema de Estudios de Posgrado en el Repositorio Institucional de la Universidad de Costa Rica.

Yo, Marco Antonio León Tenorio, con cédula de identidad 112450426, en mi condición de autor del TFG titulado: **“Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (caso ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora)”**, autorizo a la Universidad de Costa Rica para digitalizar y hacer divulgación pública de forma gratuita de dicho TFG a través del Repositorio Institucional u otro medio electrónico, para ser puesto a disposición del público según lo que establezca el Sistema de Estudios de Posgrado. **SI X NO ***

***En caso de la negativa favor indicar el tiempo de restricción: _____ año (s).**

Este Trabajo Final de Graduación será publicado en formato PDF, o en el formato que en el momento se establezca, de tal forma que el acceso al mismo sea libre, con el fin de permitir la consulta e impresión, pero no su modificación.

Manifiesto que mi Trabajo Final de Graduación fue debidamente subido al sistema digital Kerwá y su contenido corresponde al documento original que sirvió para la obtención de mi título, y que su información no infringe ni violenta ningún derecho a terceros. El TFG además cuenta con el visto bueno de mi Tutor y cumplió con lo establecido en la revisión del Formato por parte del Sistema de Estudios de Posgrado.

INFORMACIÓN DEL ESTUDIANTE:

Nombre Completo: Marco Antonio León Tenorio.

Número de Carné: B49758

Número de cédula: 112450426.

Correo Electrónico: malt85@yahoo.com.

Fecha: 27 de mayo de 2021.

Número de teléfono: 88314905.

Nombre del Tutor: Dr. Rodolfo Arce Portugal.

FIRMA ESTUDIANTE

Nota: El presente documento constituye una declaración jurada, cuyos alcances aseguran a la Universidad, que su contenido sea tomado como cierto. Su importancia radica en que permite abreviar procedimientos administrativos, y al mismo tiempo genera una responsabilidad legal para que quien declare contrario a la verdad de lo que manifiesta, puede como consecuencia, enfrentar un proceso penal por delito de perjurio, tipificado en el artículo 318 de nuestro Código Penal. Lo anterior implica que el estudiante se vea forzado a realizar su mayor esfuerzo para que no sólo incluya información veraz en la Licencia de Publicación, sino que también realice diligentemente la gestión de subir el documento correcto en la plataforma digital Kerwá.

Introducción

El presente trabajo de investigación aplicada describe el manejo de los modelos recaudatorios del impuesto sobre el valor agregado utilizados para el cobro de las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios, cuando proveedores o intermediarios se encuentran en distintos países, a la luz de la implementación de la Ley del impuesto al valor agregado y de la normativa accesoria desarrollada por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda.

La finalidad de la investigación es describir el entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales implementados en España y Colombia, lo cual es sustentado con una recopilación de fuentes primarias y secundarias además de la participación de expertos nacionales e internacionales, cuyos aportes son obtenidos por medio de la técnica del cuestionario.

La recaudación del IVA producto de este tipo de actividades representa todo un reto para los gobiernos a nivel mundial por cuanto los proveedores o intermediarios de los bienes intangibles o servicios están fuera de la jurisdicción en donde se encuentran los consumidores finales, los cuales son numerosos y por ende se dificulta el cobro del impuesto, además de desencadenar elevados costos administrativos para realizar dicho proceso.

Dada la pérdida recaudatoria que representa la omisión en el cobro del impuesto en este tipo de actividades es que los gobiernos, en coordinación con la OCDE, desarrollaron un modelo de recaudación el cual ha llegado a constituirse como el utilizado a nivel mundial y del cual su adopción es cada vez más frecuente.

Como resultado de la dinámica mundial con respecto al comercio electrónico, a la digitalización de la economía y a la reducción de la brecha digital, la comercialización de bienes intangibles y servicios es cada vez más común en los países con lo cual los gobiernos deben evolucionar con la misma dinámica y velocidad de las empresas para cerrar brechas en sus legislaciones de modo tal que logren implementar políticas fiscales equitativas.

Marco de referencia

El presente apartado expone el tema y problema de estudio para el cual la presente investigación plantea solución. Cada una de sus partes nace desde los antecedentes, investigaciones relacionadas y justificación del problema bajo estudio, para con ello generar el trayecto para desarrollar la investigación.

A. Tema de investigación

Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales; caso ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado: propuesta de lineamientos generales para su mejora.

B. Delimitación del problema

El comercio electrónico como tal se sustenta con la utilización de los medios electrónicos de pago, entre ellos las tarjetas de crédito y débito, las cuales son mayoritariamente utilizadas por consumidores finales para adquirir vía electrónica bienes tangibles, intangibles y servicios, tanto dentro como fuera del territorio nacional. Es por este motivo por el cual la utilización de las tarjetas de crédito y débito pueden llegar a constituirse en una herramienta para la obtención de información sobre las transacciones registradas, las cuales tienen diversos usos, entre ellos, con fines fiscales.

Por lo anterior la presente investigación señala como principal foco de atención el control del impuesto sobre el valor agregado mediante el sistema propuesto por el gobierno para regular aquellas transacciones transfronterizas ejecutadas por proveedores extranjeros de bienes intangibles y servicios a consumidores finales ubicados en Costa Rica de manera tal que el impuesto recaiga sobre el consumidor final y este sea consciente de la jurisdicción en que le es

aplicable. Con base en lo anteriormente expuesto, se presenta el siguiente problema:

¿Es el sistema propuesto por el gobierno el idóneo para recaudar el Impuesto sobre el valor agregado en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?

C. Justificación del problema

Las tecnologías de la información y comunicación TIC's han generado un proceso de transformación por medio de la economía digital y el comercio electrónico, toda vez que la expansión de dicha economía genera desafíos para el control efectivo de la seguridad en línea, sus procesos de pago y la designación sobre dónde se genera el valor de estas transacciones, además de cuestionarse quiénes son los beneficiarios de las ganancias que este tipo de negocios generan. Sobre este último particular, los controles y mecanismos fiscales de aquellas transacciones internacionales contemplan un reto para las administraciones tributarias del mundo a efecto de aplicar la normativa fiscal a las ganancias generadas a través de los modelos de negocios digitales. En el caso del comercio electrónico, la comercialización de bienes intangibles y servicios electrónicos, dificulta su seguimiento, en particular a la identificación del lugar dónde se encuentra el beneficiario final de estos bienes o servicios, en otras palabras, el territorio donde se realiza el consumo además de la fuente de donde se originan los ingresos producto de las transacciones comerciales.

La situación descrita se complementa con la disminución de la conocida brecha digital, lo cual genera tecnologías más accesibles, permitiendo la rápida expansión gracias a una estandarización de procesos que mejoran el comercio nacional e internacional, toda vez que impulsan el desarrollo de la innovación. Es así como la economía digital se caracteriza por la utilización de activos intangibles, tales como el uso masivo de datos, la adopción de modelos comerciales basados en servicios

gratuitos, incluyendo a su vez la dificultad de determinar la jurisdicción en la que tiene lugar la creación de valor. Con base en esta descripción y conforme lo expone OECD (2015 a) en la Acción 1, llamada Abordar los retos de la economía digital para la imposición (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*), de su proyecto *BEPS*, el comercio electrónico cuenta con características clave que deben ser consideradas desde una perspectiva fiscal, dentro de las que sobresalen:

- La movilidad, agrupando activos intangibles, usuarios y relocalizando funciones comerciales. Esto origina una menor necesidad de personal para la realización de determinadas funciones, además de flexibilizar la elección de la ubicación de los servidores y demás recursos de los intangibles.

Con base en lo anterior, es común que una empresa divida sus líneas de negocio y las ubique estratégicamente en varios países con el fin de reducir costos operativos, obtener una mejor localización para la distribución de sus productos o bien buscar la cercanía con sus proveedores de servicios. En el caso particular de los activos intangibles, tales como las marcas, patentes comerciales, licencias, regalías, entre otras; estos pueden estar registrados en un determinado país, lo cual facilita su protección legal. No obstante, la empresa está en total libertad de ubicar los servidores que almacenan los datos en un uno o más países, según las ventajas competitivas que le ofrezcan, de tal manera que los bienes intangibles, tales como películas y piezas musicales comercializables o bien, los servicios que presta en línea pueden estar ubicados en varios países o incluso en una nube virtual de almacenamiento de datos, lo cual omite una ubicación física específica.

- La capacidad de almacenamiento en servidores virtuales, conocidos como almacenamiento en la nube, el cual facilita el almacenamiento de bases de datos a un costo bajo.

Esto ha generado un incremento en su uso, el cual es reflejado por una alta oferta y demanda de estos servicios que son utilizados por medio de los dispositivos móviles, dada su facilidad de manejo y conectividad a los servidores virtuales desde cualquier parte del mundo.

- Los efectos del uso de las redes que originan participación, integración y sinergias de los usuarios, incidiendo directamente en el beneficio obtenido por otros usuarios que a su vez incrementa la participación.
- El incremento de modelos de negocio en segmentos específicos de personas de distintos países que interactúan por medio de un intermediario o una plataforma. Las decisiones y tendencias de cada grupo, se extienden y tienen incidencia en otras agrupaciones a raíz de las externalidades positivas o negativas generadas. Esto potencia a su vez la generación de otros modelos de negocio e incrementa la obtención de mayores beneficios económicos.

Lo anterior se ejemplifica con modelos de negocio tales como *Trip Advisor*, *Spotify*, *Airbnb*, *Uber*, *Couchsurfing*, *BlaBlaCar*, *Netflix*, entre otros, los cuales se complementan con las calificaciones que emiten sus usuarios sobre las experiencias vividas en un restaurante, aposento, vehículo o por la utilización de un determinado servicio. Estos intermediarios o plataformas virtuales no son dueños de los apartamentos, vehículos o restaurantes, sino que su función es integrar y facilitar a través de un sitio web o aplicación móvil la necesidad de un potencial cliente y la respuesta a esa necesidad que ofrece la otra parte. Los ingresos que generan estas plataformas virtuales son por la intermediación, siendo que las ganancias derivadas del uso del servicio van dirigidas directamente a su prestatario.

- Tendencias hacia el monopolio u oligopolio en determinados modelos de negocio conforme a los efectos de la red y al comportamiento de los usuarios.

Esto es reforzado cuando una empresa es el primer operador en un país, lo cual le crea la ventaja monopolística por el lapso que tardarán sus competidores en aparecer. Esta condición se puede ver reforzada por la obtención de alguna patente o derecho de propiedad intelectual para su explotación exclusiva. De igual manera el comportamiento de los usuarios puede provocar una fidelidad a un determinado negocio, dificultando el ingreso de posibles competidores.

Laudon K. y Guercio C. (2014, pág. 724) se refieren a los efectos de la red como aquellos que “Entre más grande se hace un sitio [...], en términos de visitantes y productos a la venta, más valioso es como mercado para todos porque provee liquidez [...], menores costos de transacción, mayor eficiencia y transparencia en los precios.”

- La volatilidad en el modelo de negocio a causa de las pocas barreras de entrada y la reducción de los obstáculos a los intercambios comerciales, así como su rápida evolución tecnológica, tomando en cuenta la velocidad con que un cliente puede inclinarse hacia nuevos productos o servicios a expensas de otros anteriores o más obsoletos. Esto convierte a los negocios digitales en empresas de constante evolución y adaptación a las variantes y necesidades del mercado.

A su vez, el Plan de Acción 1 del proyecto BEPS, OECD (2015 a), señala que la economía digital basa su modelo de negocio mediante las tendencias que se presentan a continuación:

- Comercio electrónico.

- Tiendas de aplicaciones.
- Publicidad en línea.
- Computación en la nube.
- Plataformas participativas en red.
- Negociación de alta frecuencia.
- Servicios de pago en línea.
- Integración de empresas multinacionales y sus cadenas de valor, integrando sus operaciones a nivel global por medio del comercio electrónico.

Sobre este punto en particular cabe referirse a los beneficios que genera el comercio electrónico, los cuales son mencionados en el Informe sobre la economía de la información 2015 de Naciones Unidas (2015, pág. 3):

- Mejora en la conectividad gracias a la adopción generalizada de la telefonía móvil y las redes sociales, incrementando la presencia web tanto de personas como empresas. El aumento del uso del Internet ha sido posible gracias al despliegue de redes de fibra óptica internacionales y nacionales.
- Se prevé que “el uso de tarjetas de crédito pase a ser un factor menos importante cuando las soluciones de pago alternativas cobren fuerza.” Naciones Unidas (2015, pág. 48), con lo cual se amplía la posibilidad para que empresas y consumidores realicen transacciones en línea.
- Las nuevas aplicaciones, plataformas y servicios propician el comercio electrónico y reducen a su vez las barreras de entrada. Como consecuencia, nuevas formas de negocios, productos digitales o intangibles (aplicaciones móviles y juegos) así como servicios prestados a la distancia, permiten nuevos ámbitos de crecimiento para los países en desarrollo.
- Generación de empresas locales de comercio electrónico ajustándose a las necesidades y las demandas de los usuarios locales.

- Ampliación del modelo de negocio de las empresas al ofrecer sus productos o servicios a por medio de plataformas tecnológicas, las cuales permiten incrementar los negocios en línea. A esto se le debe agregar las reformas legales que aumentan la certeza y seguridad en el comercio electrónico.
- Ahorro en costos reduciendo la infraestructura física, así como los costos de entrega para el caso de los bienes digitales o intangibles. Naciones Unidas (2015, pág. 5).
- Reducción del tiempo de la transacción, mayor rapidez de los procesos comerciales, menores costos de transacción y la posibilidad de llegar a nuevos clientes, incluso a niveles internacionales.

Tal y como se destaca de lo anteriormente señalado, los modelos de negocio actuales tienden a generar una reubicación global de las funciones comerciales y operativas de las empresas. Estas organizaciones, mediante una planificación fiscal agresiva, propician que las cargas impositivas sean reubicadas en territorios de distintas tarifas impositivas, lo que se traduce en una erosión de la base imponible y traslado de utilidades a territorios de baja o nula tributación. Esta situación es contemplada en el proyecto BEPS de la OECD (2015 b, pág. 3) el cual ha cuantificado que la erosión fiscal y el traslado de utilidades, según los datos presentados en este reporte, siendo que sus estimaciones varían de un 4% a un 10% de la recaudación del impuesto sobre las utilidades, cifra que es cuantificada anualmente en alrededor de USD 100 a USD 240 mil millones.

A su vez, los sectores típicos de la economía tales como el comercio al por menor, el logístico y el educativo, experimentan y transforman sus modelos de negocio debido a la proliferación de las TIC's, por lo que son capaces de crear datos que contribuyan a generar ingresos adicionales por publicidad o bien les ayude a reducir sus costos. Tal es el caso de los operadores logísticos quienes gracias a las

nuevas tecnologías son capaces de gestionar con mayor eficiencia sus rutas comerciales.

Conforme con lo anterior, los países miembros del Grupo de los 20 países más industrializados, conocido como el G20, así como organismos internacionales tales como el FMI, OECD, ONU, así como otros entes regionales y las administraciones tributarias a nivel mundial, tienen como objetivo lograr la transparencia y aplicar mejores políticas fiscales con la finalidad de asegurar que las ganancias derivadas del comercio electrónico, tributen en las jurisdicciones en las cuales se genera su valor, tanto para una imposición directa como indirecta. Asimismo, si un bien tangible, intangible o servicio es consumido en una determinada jurisdicción, el impuesto correspondiente a su utilización o consumo, debe ser adjudicado al país en dónde se encuentra el consumidor final, para el caso particular de los impuestos al consumo, en este caso, el correspondiente al valor agregado.

En el caso de los bienes tangibles o mercancías, dada su particularidad de ser un bien físico, el impuesto asociado con su consumo se genera en el momento de la venta o internación a un determinado país, siendo la administración aduanera la encargada de controlar la nacionalización de las mercancías al ingresar estas a un país. No así sucede con los bienes intangibles y servicios, los cuales debido a su característica de intangibilidad no requieren el paso por un puesto aduanero, toda vez que son descargados vía internet a través de un dispositivo móvil o computadora, originando una transacción directa entre vendedor, en su figura de proveedor o intermediario, según corresponda, y el consumidor final, en donde no existe un control sobre el impuesto al consumo generado por dicha venta.

Conforme con el sector servicios, la Organización Mundial del Comercio prepara periódicamente sus estadísticas sobre el comercio internacional de servicios comerciales y mercancías. Este sector presentó un crecimiento constante hasta representar un 30% del total de mercancías exportadas en el 2017. Acorde con

estos datos se presenta el siguiente cuadro comparativo el cual presenta las cifras para el comercio de mercancías y servicios, en específico a las exportaciones.

Cuadro 1
Total de exportaciones de servicios comerciales y mercancías
Según OMC
(en miles de millones de USD)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Mercancías	18.511	18.951	18.985	16.531	16.031	17.732
Servicios comerciales	4.466	4.761	5.122	4.863	4.893	5.279

Fuente: Elaboración propia conforme a las estadísticas del Comercio Internacional de la OMC.

El cuadro anterior presenta, la evolución de las exportaciones del sector servicios a nivel mundial la cual ha crecido con mayor margen y rapidez que el comercio de mercancías. Este progreso se constata para el período 2012-2013 donde el crecimiento en los servicios fue de un 6.19%, siendo superior al 2.32% de crecimiento para las mercancías. Asimismo, para el período 2013-2014 la variación relativa fue de un 7.05% para los servicios y de un 0.18% para el comercio de mercancías. Es de agregar que incluso en periodos de menor dinamismo como lo fue el 2015-2016, donde las exportaciones de mercancías disminuyeron de un periodo con respecto al otro, los servicios lograron un crecimiento.

Los datos anteriores no solamente exteriorizan el rápido auge del sector servicios, sino que además demuestran su crecimiento a nivel mundial en términos de mayores flujos comerciales. De este sector, surgen las clasificaciones realizadas para los diversos tipos de servicios, según importaciones y exportaciones, sobresaliendo los de propiedad intelectual, telecomunicaciones, servicios de informática y audiovisuales. En el siguiente cuadro se presenta la evolución de las importaciones y exportaciones para los años en estudio.

Cuadro 2
 Estadísticas sobre bienes intangibles y servicios
 por importaciones y exportaciones
 según OMC para los períodos 2012 al 2017
 (en Millones de dólares USD)

	Exportaciones						Importaciones					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Propiedad Intelectual	287.912	275.610	301.790	303.748	339.529	369.352	273.562	269.625	314.690	318.933	348.033	370.863
Telecomunicaciones	68.840	78.881	79.714	69.690	70.665	22.622	57.945	59.089	62.350	56.069	55.473	14.233
Servicios de Informática	209.759	263.916	307.991	297.120	312.357	107.868	104.500	149.399	161.553	154.954	160.552	70.071
Servicios audiovisuales	18.351	23.534	20.619	16.701	18.423	2.735	21.833	23.494	25.004	21.713	22.267	4.760

Nota: Los datos presentados son con base a las 10 economías de mayor dinamismo conforme al Examen estadístico del comercio mundial de la Organización Mundial del Comercio.

Fuente: Elaboración propia conforme a las estadísticas del Comercio Internacional de la OMC.

El balance que se desprende del cuadro anterior muestra cuatro de los sectores en que se subdivide el sector servicios y de bienes intangibles, siendo estos los comúnmente prestados a través de internet. En términos generales se rescata que las exportaciones en las cuatro variables presentadas, sobrepasan a las importaciones, a excepción de las exportaciones de los servicios audiovisuales para y de propiedad intelectual. Es igualmente notable que del 2012 al 2017 se presenta una tendencia a la baja tanto en las exportaciones como en las importaciones. Se exceptúa a las exportaciones e importaciones de propiedad intelectual, las cuales tuvieron un crecimiento del 2012 al 2017.

Por su parte, en lo que respecta al consumo por medio de internet, el Informe sobre la economía de la información 2015 de Naciones Unidas (2015, pág. 4) señala que “el superávit de consumo a través [sic] de Internet en los países del G-20 se ha estimado en 2012 en un promedio de aproximadamente 1.430 dólares [sic] por persona, o sea alrededor del 4,4% del producto interno bruto (PIB)”. A su vez, *Civic Consulting*, 2011 (citado en el Informe sobre la Economía de la Información 2015 de Naciones Unidas 2015, pág. 4) se refiere a que “Un estudio del comercio electrónico en la Unión Europea constató que el aumento de las opciones de compra en línea, en lugar de fuera de línea, es un factor más importante para explicar el incremento del bienestar de los consumidores que los precios más bajos”. Esto evidencia la facilidad para acceder a las redes de comunicación tales como internet así como las amplias gamas comerciales y disposiciones hacia el consumidor final, las cuales incrementan el comercio digital.

En este mismo sentido, OECD (2014, pág. 13) indica que el número de usuarios de internet en los países pertenecientes a esta organización, pasó de un 60% de los adultos en el 2005 al 80% en el 2013, sobresaliendo la población clasificada como adultos jóvenes. En lo referente al comercio electrónico, aproximadamente el 50% de los individuos de los países de la OECD compran bienes y servicios en línea. En países como Dinamarca, Corea, Suecia y el Reino

Unido, un porcentaje cercano al 20% de los usuarios, realizan las compras a través de un dispositivo móvil. Para diciembre de 2013, tres de cuatro individuos de los países OECD contaban con suscripciones de banda ancha inalámbrica.

Por parte del sector empresarial, OECD (2014, pág. 13) reporta que para el período 2012-2013, el 77% de las empresas establecidas en países OECD contaban con un sitio web, siendo que el 21% de sus ventas se realizaban por medio de plataformas virtuales.

Según la investigación titulada el Estado del Comercio Móvil, efectuada por Criteo y citada por la Revista Suma (2016), se proporcionó información sobre el comportamiento y constante evolución de las compras en línea. Este análisis consideró 1.400 millones de transacciones y encontró que “durante el último trimestre del 2015, las transacciones móviles crecieron un 15% interanual, acumulando el 30% del total de transacciones de comercio electrónico.” Conforme lo presenta Criteo (2016), las aplicaciones del comercio minorista, dirigidas a los consumidores finales representaron el 54% de todas las transacciones móviles de ese sector, correspondiendo el restante 46% a las compras realizadas mediante el navegador del dispositivo móvil. Esto evidencia que los consumidores están utilizando los dispositivos móviles como parte de su proceso de compra, además que denota el constante crecimiento de este sector.

La información de los párrafos anteriores evidencia no solo el desarrollo e incursión del sector servicios, sino también su incidencia en el comercio electrónico, el cual, dadas sus características, va en paralelo con la evolución tecnológica. Este auge en la oferta y comercialización de bienes y servicios por medio de medios electrónicos genera un impacto en el campo fiscal, en lo que respecta a la atribución de rentas por concepto de los beneficios generados por medio del comercio electrónico, así como de la imposición sobre el consumo de dichos bienes y servicios.

Anteriormente, se hizo referencia al Proyecto BEPS de la OECD el cual tiene por objetivo regular esta situación, tanto en materia de impuestos directos (sobre las utilidades) como indirectos (impuesto sobre las ventas o sobre el valor agregado). Centrándose en la tributación indirecta; también conocida como imposición al consumo, ésta se genera por las ventas originadas entre empresas B2B, como entre empresas y consumidores finales B2C o bien entre consumidores C2C.

En el caso de los impuestos sobre el consumo, la OECD ha dictado su directriz internacional para el impuesto sobre el valor agregado o sobre bienes y servicios, siendo parte de los resultados del Tercer Foro Global del IVA, efectuado en el 2015. Esta guía, elaborada de común acuerdo entre más de 100 países y organismos internacionales, establece los estándares globales para la aplicación del impuesto sobre el valor agregado, en particular para el comercio internacional y sus transacciones electrónicas. A su vez, busca convertirse en un documento de referencia para las administraciones tributarias de los países en aras de asistir en la evaluación y desarrollo de sus infraestructuras legales y administrativas relacionadas con los impuestos al consumo. Este documento propone una solución a las ventas de productos digitales originadas en el exterior y dirigidas a consumidores finales ubicados en otro país, toda vez que se encuentra en asocio con el Plan de Acción BEPS sobre la imposición en la economía digital (Acción 1) y sobre el cual se ha sintetizado con anterioridad.

En el caso de Costa Rica, la legislación del impuesto general sobre las ventas, establece en su artículo 1 un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios taxativamente delimitados en él. Este cuerpo legal deja por fuera una gran cantidad de servicios que se prestan en el país, toda vez que para aquellos servicios y mercancías que se encuentran reguladas, tanto el Ministerio de Hacienda como la Contraloría General de la República cuantifican su comportamiento por medio de estudios.

Este último ente regulador en su informe N° DFOE-SAF-IF-11-2014 del 19 de diciembre del 2014 hace un estudio del comportamiento de la recaudación del impuesto general sobre las ventas, tanto a nivel interno como en aduanas, toda vez que lo compara como porcentaje del producto interno bruto. Destaca de este informe lo señalado en el párrafo 2.18:

“[...] se puede afirmar que el rendimiento del Impuesto sobre las Ventas, ha tenido una disminución significativa en el período 2008-2014, lo cual se debe en mayor medida a una recomposición de la economía, en donde los servicios -muchos de los cuales no están gravados- están teniendo un mayor peso en contraposición a [sic] las actividades de comercio y manufactura, que tradicionalmente son las actividades que aportan proporcionalmente más a la recaudación del Impuesto”. Contraloría General de la República (2014, pág.12).

Como complemento al informe realizado por la Contraloría, se encuentra el estudio sobre el Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2013 realizado por la División de política fiscal de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda, el cual cuantifica los datos sobre incumplimiento del impuesto general sobre las ventas para los períodos 2010 al 2013, (2015 pág. 8), siendo 2.36% para el 2010, 2.30% para el 2011, 2.31% para el 2012 y 2.36% para el 2013. Este incumplimiento en el IGSV, expresado como porcentajes del PIB es obtenido conforme a la evasión, la elusión y la morosidad (consecuencia del pago tardío de este tributo).

Con base en la afirmación anterior y de conformidad con el párrafo 2.20 del informe N° DFOE-SAF-IF-11-2014 de la Contraloría General de la República (2014, pág.12) en donde se hace el llamado sobre “la necesidad de revisar la estructura del Impuesto, en relación a (sic, con) las actividades económicas no sujetas y a las exoneraciones, así como la gestión y fiscalización del Tributo [sic], todo con el fin de aumentar el rendimiento del Impuesto, en el contexto de una reforma fiscal”.

Dada esta situación es que el Ministerio de Hacienda presenta ante el Poder Legislativo el Proyecto de ley titulado Fortalecimiento de las finanzas públicas, expediente N° 20.580, el cual propone ampliar la base impositiva sobre el consumo de mercancías y servicios, al proponer un gravamen a los servicios en general, salvo las excepciones contenidas y debidamente identificadas, de manera tal que mantenga la progresividad del impuesto.

Lo anterior es reiterado en el informe DFOE-SAF-IF-00012-2018 de la Contraloría General de la República el cual valora las acciones implementadas por el Ministerio de Hacienda para mejorar la recaudación y disminuir la evasión en el impuesto general sobre las ventas en el período 2010-2017. Si bien es cierto este informe se enfoca en la parte operativa de la recaudación y control del IGSV, en el mismo se plantea “la necesidad de una regulación normativa robusta, ágil y apropiada para un impuesto al valor agregado en Costa Rica [...]”, Contraloría General de la República (2018, pág.24). En este orden de ideas, la propuesta del Ministerio de Hacienda y el Poder Ejecutivo, se hace palpable en la ley N° 9635 (proyecto de ley N° 20580) mediante la cual se busca la implementación de una Ley del Impuesto sobre el valor agregado que permita dotar de robustez al sistema jurídico mediante la inclusión de normas que lo modernizan y a su vez incorporan elementos de control y estándares internacionales o buenas prácticas implementadas en otros países.

Por los motivos anteriormente referidos y dada la importancia que tienen los impuestos de consumo para las finanzas estatales es que se clama por la necesidad de regular las transacciones internacionales dirigidas a consumidores finales, siendo el sistema dual propuesto por el gobierno de la república en la ley del impuesto al valor agregado, el que mediante la utilización de las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, además de la participación de proveedores o intermediarios internacionales que pongan a disposición de un consumidor final servicios que sean consumidos en el territorio nacional, se recaude el impuesto.

Conforme con se detalla más adelante, tanto el proyecto de ley N° 20580 como la Ley N° 9635 e incluso el mismo Decreto Ejecutivo N° 41779 omiten presentar una propuesta sólida al tema planteado, toda vez establecen que la regulación de los procedimientos para el cumplimiento y recaudación del impuesto es mediante resolución del alcance general emitida por la Dirección General de Tributación.

D. Objetivos

A continuación se expone el objetivo general, los objetivos específicos y alcance de la investigación.

Cabe señalar que la presente investigación, se sustenta en el artículo 30 de la Ley del impuesto sobre el valor agregado, contenida dentro de la Ley 9635, Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas del 3 de diciembre del 2018. Dicho artículo se rescata a su vez del Proyecto de ley N° 20580 el cual pasó a ser aprobado por parte de la Asamblea Legislativa sin ningún cambio y a su vez faculta al Poder Ejecutivo para que establezca los lineamientos y procedimientos respectivos para su implementación y control. Por tal motivo, esta investigación llega a convertirse en un insumo para los desarrollos que vía reglamentaria (Decreto Ejecutivo y resoluciones de alcance general) el Ministerio de Hacienda emita para estos efectos.

1. Objetivo general

Generar una propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado.

2. Objetivos específicos

1. Sistematizar el entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.
2. Caracterizar el plan estratégico del Ministerio de Hacienda y su historia, los controles y procesos relacionados con la normativa costarricense en el impuesto sobre el valor agregado respecto a las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, así como los modelos normativos de España y Colombia.
3. Analizar ventajas y desventajas de la implementación del mecanismo recaudatorio del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado, comparándolos con los de España y Colombia.
4. Desarrollar los elementos que debe contener una propuesta de lineamientos para la mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.

E. Alcance

La transcendencia de las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios son cada vez más relevantes al constituirse en un eslabón significativo del comercio electrónico y sus modelos de negocio los cuales se agrupan en gran cantidad de categorías mismas que a su vez pueden llegar a dividirse en otras aún más específicas. Por tal razón, el alcance de la presente investigación se enfoca en

analizar el mecanismo propuesto en la Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas para recaudar el impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales ubicados en territorio costarricense.

Dicho mecanismo, se dirige a las transacciones facilitadas por proveedores extranjeros de bienes intangibles y servicios enfocados en consumidores finales ubicados en Costa Rica, entendiéndose como tales a las personas físicas que realizan un consumo personal y sin fines lucrativos. En sentido técnico, se abarca conocer las transacciones bajo los modelos B2C y C2C, por cuanto para los efectos de este estudio interesa enfocarse en el consumidor final beneficiario o consumidor último, sea aquel que adquiere sin ánimo comercial o lucrativo, del bien intangible o servicio; en cumplimiento de los principios de tributación en destino y neutralidad del impuesto en las transacciones de bienes intangibles y servicios prestados por proveedores o intermediarios extranjeros a consumidores finales ubicados en Costa Rica. En este mismo sentido, la normativa internacional analizada corresponde únicamente a la que regula las transacciones internacionales respecto a los fines recaudatorios del impuesto, sea aquellas donde el proveedor y el consumidor se encuentran en distintos países.

Con base en lo expuesto, se investiga el mecanismo recaudatorio que se propone mediante la implementación de la Ley 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas, el cual tiene implicaciones en las transacciones electrónicas que realizan los consumidores finales ubicados en Costa Rica de bienes intangibles y servicios facilitados por proveedores extranjeros, cuyo fin es determinar su control mediante una inscripción voluntaria y por medio de las tarjetas de crédito y débito de alcance internacional, así como su incidencia en un Impuesto sobre el valor agregado mediante la información que dicho proveedor o intermediario pueda suministrar a la Administración costarricense. Dada esta situación, se toma como fuentes de información a expertos nacionales e internacionales especialistas en la materia, según se detalla en la parte metodológica de la presente.

Esta investigación propone un acercamiento al tema y problema planteado, sin profundizar en el análisis jurídico de los medios electrónicos de pago permitidos en el país, sobre el comercio electrónico como tal o en aquellos elementos accesorios al mecanismo recaudatorio, tales como los relacionados con el control y el intercambio de información. En este mismo sentido y pese a que aborda los principales aspectos teóricos de la temática de los impuestos sobre el consumo, en específico el relacionado con el valor agregado, deja de lado el examen e implicaciones legales de estos impuestos. A su vez, esta investigación se desarrolla en un contexto evolutivo, no solo por ser el tema de comercio digital altamente cambiante, sino que a nivel de OCDE y otros organismos internacionales pueden desarrollar investigaciones sobre el tema de modo que la normativa costarricense pueda variar. A partir de lo expuesto, el fin último de la presente investigación es convertirse en un insumo para coadyuvar y fortalecer, desde una perspectiva técnica, el mecanismo propuesto para que el mismo sea implementado de manera coherente, efectiva y a su vez logre los resultados recaudatorios deseados por las autoridades, en cumplimiento con los estándares internacionales establecidos por OECD y sus países miembros.

Finalmente, se destaca que la Ley N° 9635 reforma de forma integral la Ley N° 6826 para introducir nuevas regulaciones respecto al Impuesto sobre el valor agregado. Adicionalmente y dado que esta investigación se desarrolló en los meses de implementación de esta ley (antes y después del 1 de julio de 2019), se considera necesario incluir en el análisis realizado, los elementos del Impuesto general sobre las ventas toda vez que la literatura aportada hace referencia directa a este impuesto y de manera general al Impuesto sobre el valor agregado, por encontrarse en etapa de desarrollo e introducción.

En síntesis, la presente investigación primeramente recopila y analiza la normativa emitida por Costa Rica, España y Colombia además de aplicar entrevistas a expertos costarricenses para obtener su opinión o percepción sobre la normativa

emitida por el Ministerio de Hacienda y de su Dirección General de Tributación. Por su parte, mediante la aplicación de cuestionarios a expertos internacionales se persigue un abordaje integral en el tema con base en conocimiento y experiencias de sus países de modo que puedan aportar al estudio.

F. Limitaciones

En los cuestionarios aplicados, durante los meses de julio y octubre de 2019, los participantes solicitaron que sus aportes son a título personal, basados en sus conocimientos y experiencias adquiridas en las respectivas administraciones tributarias en donde cada uno de ellos labora. A partir de lo expuesto, para el Repositorio Universitario se debe anotar únicamente la codificación del país tal como se muestra en el siguiente cuadro; los países y nombres de los sujetos se deben guardar en el anonimato.

Cuadro 3 Codificaciones de los sujetos participantes en los cuestionarios

Codificación	País	Nombre del sujeto
País 1	España	Saulo Marrero
País 2	Polonia	Paulina Blukacz
País 3	Bélgica	Hilde Bervoets
País 4	Suecia	Eva Posjnov
País 5	Países Bajos	Gabriel Schutte
País 6	Italia	Massimo Morarelli

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Adicionalmente, varios de los participantes enviaron los cuestionarios incompletos, dejando sin responder una cantidad mínima de preguntas, lo cual se constituye como otra limitación de la investigación.

En lo que respecta a la aplicación de las entrevistas, el 11 de agosto de 2020 se enviaron las preguntas a tres profesionales nacionales expertos en el tema empero, no fue posible obtener las respuestas al 21 de agosto, plazo establecido por el investigador. No obstante, el 15 de setiembre de 2020 se recibió las respuestas de uno de los profesionales y el 5 de noviembre de 2020 las del segundo profesional. Ambos aportes fueron incluidos en el capítulo correspondiente. El siguiente cuadro presenta los nombres de los participantes y sus lugares de trabajo.

Cuadro 4 Codificaciones de los sujetos participantes en las entrevistas

Codificación	Empresa	Nombre del sujeto
Entrevistado 1	Deloitte	Priscilla Piedra
Entrevistado 2	Grant Thornton	German Morales
Entrevistado 3	KPMG	Sergio Garcia

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Al igual que en el caso de los cuestionarios, para efectos del Repositorio Universitario, se reserva revelar el nombre de los participantes o consultados por lo que se debe anotar únicamente la codificación indicada en el cuadro anterior.

Marco teórico

El marco teórico que se desarrolla a continuación expone la teoría científica bajo la cual se sustenta la presente investigación. Su composición es a partir de los planteamientos generales hasta los más específicos, de manera tal que el lector se ubique en el tema de investigación y se le facilite su comprensión.

A. Conceptos teóricos

Para un mejor entender este apartado se divide en dos áreas conceptuales a saber, siendo una de ellas la relacionada con los conceptos sobre comercio y pagos electrónicos utilizados en el desarrollo de esta investigación. En un segundo

apartado se abordan aquellos conceptos fiscales bajo los cuales se sustenta el análisis abarcado en la presente.

1. Conceptos sobre comercio y pagos electrónicos

a) Comercio electrónico

La OECD (2011 pág. 72) parte de una definición de comercio electrónico (*e-commerce* en inglés) como la venta o la compra de bienes o servicios, mediante la utilización de redes informáticas con métodos diseñados específicamente para recibir o presentar órdenes de compra. Los bienes o servicios son solicitados por medio de estos métodos, empero el pago y la entrega final de los bienes y servicios no son necesariamente realizados en línea. Una transacción de comercio electrónico puede realizarse entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas. Los pedidos se pueden realizar en la Web, la extranet o el intercambio electrónico de datos. El tipo de compra está definido por el medio de hacer el pedido. Se excluyen las solicitudes realizadas por teléfono, fax o correo electrónico tramitado manualmente.

A su vez, Laudon K. y Guercio C. (2014, pág. 12) indican que el comercio electrónico es “el uso de internet, de la World, Wide, Web (web), y de las aplicaciones de software móviles utilizadas para hacer negocios.” En otras palabras, se refiere a “las transacciones comerciales digitales que ocurren entre organizaciones, entre individuos, y entre organizaciones e individuos.”, Laudon K. y Guercio C. (2014, pág. 12).

OECD (2014, pág. 138) clasifica a las transacciones electrónicas o actividades comerciales según se expone a continuación:

- De negocio a negocio, *business-to-business* (B2B).
- De negocio a consumidor, *business-to-consumer* (B2C).

- De negocio a gobierno, *business-to-government* (B2G).
- De consumidor a consumidor, *consumer-to-consumer* (C2C)

Tal y como se define en el alcance de esta investigación, se hace especial énfasis en las transacciones B2C y C2C, las cuales apuntan directamente sobre el consumidor o beneficiario final de los bienes o servicios.

b) Actividad comercial de negocio a consumidor B2C

Laudon K. y Guercio C. (2014, pág. 22) definen a esta actividad comercial como los “negocios en línea que venden a consumidores individuales.” A su vez OECD (2015 a, pág. 55) señala que un modelo B2C vende tanto bienes como servicios, tangibles o intangibles.

Este tipo de actividad se caracteriza por disminuir la cadena de suministros, por cuanto elimina a los intermediarios o distribuidores de un bien o servicio, en el tanto es la propia empresa fabricante quien pone a disposición de los consumidores finales sus bienes o servicios.

c) Actividad comercial de consumidor a consumidor C2C

OECD (2015 a, pág. 56) afirma que las transacciones C2C involucran la participación de intermediarios los cuales ayudan a que consumidores individuales vendan o renten sus activos, por medio de una publicación, que suministre la información relevante, en un sitio web que a su vez facilita las transacciones económicas. Laudon K. y Guercio C. (2014, pág. 22) señalan que el comercio electrónico de consumidor a consumidor es aquel en donde consumidores venden a otros consumidores.

La Acción N° 1 del Plan BEPS de la OECD (2015 a, pág. 56) indica que este modelo de negocios electrónicos se presenta de varias formas, incluyendo a las

siguientes y sin estar limitado a otras que se pudieran presentar conforme a la evolución de la economía digital y de las TIC's:

- a) Subastas desarrolladas en un sitio web que actúa como intermediario, permitiendo la oferta y remate de los bienes ahí ofertados.
- b) Sistemas *peer-to-peer* que permiten el intercambio de archivos digitales entre sus usuarios en igualdad de condiciones.
- c) Portales web de anuncios de clasificados que generan interacción por medio de un mercado virtual que permite la negociación y comunicación entre vendedores y compradores.

d) Productos físicos

OECD (2011, pág. 144) se refiere a los productos físicos como aquellos que pueden ser solicitados en línea (*on line*) y entregados sin necesidad de una conexión a la red (*offline delivery*). Destacan las materias primas, componentes o insumos, papelería o artículos de oficina, *hardware*, libros y CD-ROMs.

e) Productos digitalizados

Son aquellos facilitados a través de internet en una forma digital, remplazando a los productos físicos, OECD (2011, pág. 144). Ejemplo de esto son los reportes o informes digitales, revistas y libros digitales, software (en sustitución del papel o de un disco compacto). También aplica para nuevas clases de productos web que son accedidos en línea y que sustituyen a los productos físicos, tales como las películas o piezas musicales que pueden ser compradas en línea y descargadas en el dispositivo móvil o computadora del usuario. Bajo este concepto se agrupan a los bienes intangibles.

f) Servicios fuera de línea

Comunmente conocidos como *offline services*. OECD (2011, pág. 144) los designa como aquellos que son requeridos por medio de un sitio web o aplicación móvil pero que son puestos a disposición del consumidor, fuera de línea; tales como las reservaciones en hoteles, trenes de larga distancia, líneas aéreas o en hoteles.

g) Pago electrónico

Según lo menciona Patroni Vizquerra (2002, pág. 2) en su artículo Pago electrónico, privacidad y seguridad en el pago, el Pago Electrónico es “aquel mecanismo mediante el cual se ejecuta la contraprestación de una obligación asumida a través de la Internet”. De este concepto se desprende que para que exista un pago electrónico, antes debe existir una transacción electrónica que genere una deuda y que esta requiera ser satisfecha.

h) Medios electrónicos de pago

Los pagos electrónicos según Patroni Vizquerra (2002) son en su gran mayoría realizados mediante tarjetas de débito y crédito; existen otros instrumentos electrónicos para satisfacer la obligación, siendo estos:

- Tarjeta de crédito.
- Tarjeta de débito.
- Tarjeta inteligente o *Smart Card*.
- Tarjeta de monedero electrónico.
- Tarjetas virtuales.
- Tarjeta relacionista.
- Dinero electrónico (*bitcoins*).
- Cheques electrónicos.
- Pagos mediante dispositivos móviles.

- Sistema *Trans-European Automated Real Time Gross Settlement Express Transfer*.

En adición con lo indicado por la autora, existen otros medios electrónicos de pago tales como las plataformas interbancarias, entre las que destacan: *Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications (SWIFT)*, Sistema Nacional de Pagos Electrónicos (SINPE) y otros medios electrónicos de pago como *PayPal* o semejantes.

Siendo que esta investigación toma como referencia a las tarjetas de crédito y débito, únicamente se amplían los conceptos relacionados con estos tipos de pagos electrónicos.

i) Tarjetas de crédito

El Reglamento de tarjetas de crédito y débito, Decreto ejecutivo N° 35867-MEIC del 24 de marzo de 2010 emitido por el Ministerio de Economía Industria y Comercio define a las tarjetas de crédito como el “Instrumento financiero que puede ser magnético o de cualquier otra tecnología, que acredita una relación contractual previa entre el emisor y el tarjetahabiente por el otorgamiento de un crédito revolutivo a favor del segundo, para comprar bienes, servicios, pagar sumas líquidas y obtener dinero en efectivo.”

De la anterior definición, se desprende que la utilización de las tarjetas de crédito conlleva la suscripción de un contrato entre un emisor, siendo este una entidad que emite tarjetas de crédito para uso nacional o internacional, y un tarjetahabiente, entendiéndose como tal a la persona usuaria de la tarjeta de crédito.

j) Tarjetas de débito

Se refiere como el “Instrumento financiero que puede ser magnético o de cualquier otra tecnología, que se utiliza como medio de pago por las compras de bienes y servicios, cuyo cargo se hace de manera automática e instantánea contra los fondos que el tarjetahabiente disponga en una cuenta corriente o de ahorro en una entidad financiera.” Según el Decreto Ejecutivo N° 35867-MEIC.

Cabe destacar de este medio electrónico de pago, la posibilidad de realizar retiros y otras transacciones en cajeros automáticos tanto a nivel nacional como internacional. Para la utilización de este medio es necesaria la suscripción de un contrato entre un emisor de tarjetas de débito nacional o internacional y un tarjetahabiente, además de poseer una cuenta con un intermediario financiero.

2. Conceptos relacionados con la tributación

a) Agente perceptor

Según CIAT 2015 (p 54), se refiere a “la persona o entidad a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de percibir e ingresar a la Administración Tributaria, el monto adicional cobrado con ocasión de los pagos que reciba de otros obligados tributarios, como tributo o pago a cuenta del tributo que corresponderá a estos”.

En este sentido, el artículo 2 de la resolución DGT-R-13-2020 emitida por la Dirección General de Tributación (2020), se refiere a la figura del perceptor, desde dos enfoques:

- a) Cuando los tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, de entidades públicas o privadas emisores de tarjetas de débito o de crédito, realicen compras de servicios digitales

transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital y que sean consumidos en el territorio nacional.

- b) Ante “entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta bancaria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional”, Dirección General de Tributación (2020). Este servicio o intangible debe ser consumido en el territorio nacional.

El alcance del concepto de entidad emisora se refiere a aquellas que emiten o comercializan tarjetas de crédito y débito, para uso nacional o internacional, de conformidad con el artículo 2 de la resolución DGT-R-13-2020 emitida por la Dirección General de Tributación (2020).

b) Agente retenedor

El Modelo de Código Tributario del CIAT (2015, p 54) define como agente de retención “a la persona o entidad, a quien la ley de cada tributo, atendiendo a su actividad, función o posición contractual, le impone la obligación de retener los tributos a los importes a cuenta de éstos de otros obligados tributarios y entregarlos al acreedor tributario”.

c) Consumidor final

Para efectos de la presente investigación y en relación con impuesto sobre el valor agregado, se define como consumidor final a aquel individuo usuario de servicios o intangibles suministrados para su consumo final, OECD (2017 a pág. 16), traducción propia. Conforme a los principios del IVA que imperan en las jurisdicciones, es que OECD (2017 a pág. 14), expone que el IVA es impuesto en

cada etapa productiva, permitiendo su deducción y que sea asumido en su totalidad por el consumidor final.

Es así como el término consumidor se refiere a individuos que adquieren o utilizan bienes y servicios para propósitos personales, fuera del alcance de una actividad profesional o lucrativa, OECD (2019 pág. 7), traducción propia.

d) Definición de impuesto

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios define, en su artículo 4, que impuesto es toda aquella obligación que tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

e) Elusión fiscal

En palabras de Cosulich Ayala (1993 pág. 9), “existe elusión cuando se elude el cumplimiento de las obligaciones acudiendo a medios lícitos [...]”. Agrega el autor que este concepto se asocia ambigüedades o vacíos en las leyes. En otras palabras, la elusión fiscal es consecuencia de acciones dentro de la ley que atentan contra el espíritu de la misma, desencadenando una reducción de la obligación tributaria a través de medios legales.

f) Establecimiento permanente

El Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de OCDE delimita este término como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Esta definición comprende: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, OECD (2017 b), traducción propia.

g) Estado miembro de consumo

La normativa europea y en especial el artículo 163 “*septiesdecies*” de la Ley 37/1992, define al Estado miembro de consumo como “el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal y a su vez que se encuentre establecido, tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, artículo 70 Ley 37/1992, Congreso de los Diputados de España (1992).

h) Evasión fiscal

Cosulich Ayala (1993 pág. 9) define a la evasión fiscal como “la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes.” Es realizada con la intención de pagar menos impuesto, ocultar información o declarar erróneamente.

La Dirección General de Hacienda (2015 pág. 7) en su informe Incumplimiento tributario en impuestos sobre la renta y ventas 2010-2013 aduce que la “Evasión impositiva es todo tributo que, debiendo ingresar a las arcas fiscales no ingresa finalmente, porque ha sido oculto u omitido de alguna manera por el responsable del tributo en su declaración jurada.”

i) Incumplimiento tributario

El Incumplimiento tributario es un concepto que agrupa a tres conceptos, la evasión, la elusión fiscal y la morosidad en el pago del tributo (sanción por la no extinción de la obligación tributaria dentro del plazo establecido). Por tal motivo, puede definirse como la sumatoria de la evasión, elusión y morosidad fiscal; tal y como lo expone Dirección General de Hacienda (2015 pág. 7).

j) Intermediarios transfronterizos de servicios y bienes intangibles

El artículo 2 de la resolución DGT-R-13-2020 emitida por la Dirección General de Tributación (2020), define como intermediarios internacionales de servicios y bienes intangibles a “todas las personas físicas, jurídicas o entidades, no domiciliadas en Costa Rica que, por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, realicen, intervengan o concreten una transacción entre un proveedor y un consumidor de un servicio digital o bien intangible”, cuando el uso o consumo se realice en el territorio nacional”.

k) Método de deducción financiera

El criterio de deducción financiera, es característico de un sistema sobre el valor agregado IVA. Este método se aplica a partir del análisis contable del producto, teniendo en cuenta únicamente los datos contables a la entrada y a la salida del producto en la fase considerada para los efectos del impuesto. En la práctica, esto equivale a deducir no sólo los impuestos pagados sobre elementos físicos incorporados en la producción del bien gravado, sino también el valor de servicios que se incorporan en la producción de los bienes o servicios gravados. Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda (2002).

l) Método de deducción física

Este método es el utilizado para la determinación de los créditos fiscales según lo establece la Ley No. 6826 del Impuesto general sobre las ventas. La deducción se aplica a partir del análisis físico del producto en cada fase del proceso, con base en la determinación de los componentes del producto que han sido gravados anteriormente. Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda (2002).

m) Planeación fiscal

Caamal Yam, Cortes Pérez y Solis Vargas (2019 pág. 195) definen a la planeación fiscal como “el conjunto de estrategias que buscan optimizar la carga fiscal del contribuyente dentro de un marco legal y sin llegar a actos ilegales que afecten a la organización de manera directa.” Este concepto busca, de manera aceptable, reducir el impuesto en mediante formas que están de acuerdo con la legislación de manera tal que las entidades persiguen su sostenimiento económico.

n) Principio de destino

Según OECD (2015 c pág. 38, traducción propia), el principio destino debe estar presente en las transacciones comerciales, tanto nacionales como trasfronterizas, de manera tal que la imposición en el IVA recaiga en la jurisdicción donde el bien (tangible o intangible) o el servicio sea consumido. Este enfoque permite gravar únicamente sobre el destinatario del servicio o del bien.

o) Principio de neutralidad

Este principio está relacionado con el método de deducción financiera para la aplicación de los créditos fiscales en la determinación de un IVA por cuanto la neutralidad del impuesto se genera cuando el vendedor o prestatario del servicio carga el IVA al comprador, expidiéndole una factura en la cual se detalla este rubro. El comprador a su vez, tiene el derecho de acreditarse el impuesto pagado; proporcionando un balance o una neutralidad contable, toda vez que dado el efecto cadena de este impuesto, el importe correspondiente es trasladado en cada etapa productiva hasta llegar al consumidor final. OECD (2015 c pág. 20, traducción propia).

p) Principios básicos para la tributación

En octubre de 1998 se celebró en Ottawa, Canadá, la Conferencia Ministerial de los países pertenecientes a la OECD. Esta conferencia contó con la participación de observadores de países no pertenecientes a esta organización, además estuvieron presentes otros organismos internacionales, líderes empresariales, así como representantes de los trabajadores, consumidores y demás actores de la sociedad. OECD (1998).

Resultado de esta cumbre, fue la importancia que se le dio al comercio electrónico, el cual se expandió rápidamente a nivel global, abarcando a empresas privadas y estatales, consumidores y trabajadores. Por tal motivo se establecieron guías para la regulación de este tipo de negocios, las cuales han estado en constante consulta, evolución y modificación. Estas a su vez, se han desarrollado en concordancia con los principios básicos para la tributación. Estos principios se presentan a continuación como resultado de dicha conferencia y a su vez se rescatan a partir de los aportes que se han hecho como parte del Proyecto BEPS de la OECD (2015 a):

- Neutralidad: Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio, tanto convencional como electrónico. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no tributarias. Por este motivo, aquellos contribuyentes que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos equivalentes.
- Eficiencia: Los costos y trámites para el cumplimiento de las obligaciones deben reducirse en la medida de lo posible y a su vez, los gastos administrativos que recaen sobre las administraciones tributarias para verificar el cumplimiento.

- Certeza y simplicidad: Las normas tributarias deben ser claras y fáciles de entender para que los obligados tributarios puedan realizar una correcta planificación fiscal como complemento de sus operaciones. Esto implica conocer cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales.
- Efectividad y justicia: Los sistemas tributarios han de generar la recaudación idónea de impuestos en tiempo y forma, reduciendo al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que estos son combatidos mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados.
- Flexibilidad: Los sistemas tributarios deben caracterizarse por ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de la economía y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales.

q) Proveedores transfronterizos de servicios digitales y bienes intangibles

Conforme con lo expone Dirección General de Tributación (2020) en el artículo 2 de la resolución DGT-R-13-2020, se clasifican como proveedores internacionales de bienes intangibles y servicios, “todas las personas físicas, jurídicas o entidades, no domiciliadas en Costa Rica, que pongan a disposición o vendan servicios digitales o bienes intangibles por medio de internet o cualquier otra plataforma digital para ser consumidos en el territorio nacional”.

r) Publicidad de los proyectos de reglamentación

En acatamiento al artículo 174 del CNPT, los proyectos de reglamentación de las leyes tributarias deben ser publicitados de modo que los administrados, las entidades o empresas, cuenten con la oportunidad de exponer su parecer sobre tales proyectos. Estos proyectos de reglamentación incluyen tanto los emitidos mediante decreto ejecutivo así como resoluciones de alcance general promulgadas por la administración pública y a su vez son difundidos a través del sitio web del

Ministerio de Hacienda e incluso por redes sociales, en busca de la mayor difusión posible.

Mediante la publicación de un aviso en un diario de circulación nacional y en el Diario Oficial La Gaceta, la Dirección General de Tributación hace de conocimiento público la existencia de un determinado proyecto de reglamentación, para que dentro del plazo de diez días contados desde su primera publicación en el diario oficial, el público emita su posición y la haga llegar a las direcciones indicadas en el aviso.

s) Régimen exterior a la Unión

Para efectos del desarrollo normativo de la Unión Europea y de España, con su consecuente implementación, el Reglamento de ejecución (UE) 2019/2026 define al Régimen exterior a la Unión como aquel destinado “para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos dentro de la Comunidad”, según las disposiciones de la sección 2 del capítulo 6 del título XII, de la Directiva 2006/112/CE llamado “Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad”, Consejo europeo (2019 a). Este es el régimen que es sujeto de análisis para la presente investigación de conformidad a los objetivos y alcance de la misma.

t) Residencia fiscal

De conformidad con el artículo 1 de la resolución DGT-R-065-2018, la Dirección General de Tributación define, para efectos de Costa Rica, el concepto de residencia fiscal. Este aplica “al criterio de conexión entre el Estado y el obligado tributario para la determinación del impuesto aplicable según el tipo de renta que se obtenga y las categorías contempladas por la Ley del Impuesto sobre la Renta”, Dirección General de Tributación (2018). Para efectos de determinar si una persona

es residente fiscal en Costa Rica, debe cumplir con las condiciones del artículo 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, tales como:

- Permanencia continua o discontinua en el país por más de 183 días, durante el período fiscal respectivo, siempre y cuando las ausencias no superen los 30 días naturales continuos, ya que en tal caso no serán contabilizadas para efectos del cómputo de los 183 días de permanencia de la persona física en el país.
- Personas físicas que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, donde exista relación laboral con una institución pública.
- Personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y las sociedades de hecho que operen en el país.
- Los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en Costa Rica que operen en el país.
- Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.
- Las sucesiones abiertas de acuerdo con la legislación costarricense, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica.
- Las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales que actúen en el país, donde el empresario sea un domiciliado. (Poder ejecutivo 1988).

En razón de lo anterior y para efectos de determinar su condición de residente fiscal, cada Administración Tributaria emite un certificado de residencia fiscal el cual “es el documento mediante el cual la Administración tributaria acredita, para fines tributarios, que determinada persona o entidad ha sido residente fiscal en Costa Rica durante el periodo fiscal indicado en su solicitud.”, según lo expuesto en el artículo 3 de la resolución DGT-R-065-2018, Dirección General de Tributación (2018).

u) Servicios de radiodifusión o televisión

Son todos los “servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente [...]”, Artículo 69, Ley 37/1992, Congreso de los Diputados de España (1992).

v) Servicios de telecomunicaciones

Al alcance del artículo 69 de la Ley del IVA española, se entiende por servicio de telecomunicación lo que tenga como objetivo “la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.”, Ley 37/1992, Congreso de los Diputados de España (1992).

w) Servicios electrónicos

La Ley 37/1992 española define los servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica como aquellos que comprendan “la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos”, artículo 69, Ley 37/1992, Congreso de los Diputados de España (1992). Adicionalmente el legislador español, clasifica como servicios electrónicos a los siguientes:

- “a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.”

Artículo 69, Ley 37/1992, Congreso de los Diputados de España (1992).

x) Sujeto pasivo

Según CIAT (2015, p 196) el “sujeto pasivo será el realizador del hecho imponible”. Es así como el CNPT costarricense es consistente con esta definición al indicar que es sujeto pasivo toda “persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”, Poder legislativo 1971.

Marco metodológico

El presente apartado desarrolla la metodología utilizada para recopilar la información sujeta de estudio. Esta exposición surge a partir de la delimitación del tipo de investigación para llevar al lector a través de sus fuentes de información, población, variables o categorías de análisis, descripción de las técnicas e instrumentos de investigación así como el tratamiento de la información y el procedimiento para realizarla.

A. Opción de trabajo final

Esta investigación se realiza con el fin de optar por el grado académico de Magíster en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional de la Universidad de Costa Rica.

La modalidad adoptada es Trabajo Final de Investigación Aplicada, la cual consiste en “la aplicación por parte del estudiante del conocimiento teórico de su especialidad en instituciones o empresas públicas o privadas que la Escuela de Administración apruebe, desarrollará un proyecto profesional tendiente a satisfacer una necesidad de la institución o empresa” (UCR, 2019).

El marco metodológico introduce las herramientas e instrumentos necesarios para obtener la información requerida para el desarrollo de la investigación, previa clasificación y análisis de los datos recolectados a fin de obtener conclusiones oportunas además de las recomendaciones apropiadas a los estándares y prácticas establecidas respecto a los mecanismos recaudatorios del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales. La metodología del proyecto consiste en análisis documental y entrevistas con expertos en el tema de investigación.

B. Tipo de investigación

Esta investigación se desarrolla bajo el enfoque cualitativo, por cuanto su problema viene a dimensionar sobre el sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto por el Ministerio de Hacienda. Según lo indica Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 358), “la investigación cualitativa se enfoca a comprender y profundizar los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con el contexto.” En este orden de ideas, el enfoque cualitativo que se propone toma en consideración las percepciones y recomendaciones que brindan los sujetos entrevistados además de los cuestionarios aplicados a expertos en el tema.

La solución al problema planteado nace a partir de la interacción del investigador con los participantes para “profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad.”, Hernández Sampieri R. et al (2010, pág. 364).

A partir de este enfoque, es posible seleccionar el tipo de investigación a ejecutar, siendo que la investigación descriptiva y la exploratoria las que mejor se adaptan a la solución de las variables bajo estudio.

Tal y como lo señala Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 91). “Los estudios exploratorios se realizan cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes.” Conforme se presentó en la justificación del problema, el estudio de la imposición indirecta en la economía digital es un tema que es de constante estudio por parte de los países del G20, la Unión Europea, así como de organismos internacionales tales como la OECD, siendo una de las principales causas el traslado de beneficios entre una jurisdicción y otra, provocando que para

el caso de los impuestos al consumo (IGSV o IVA), se omita su hecho generador o bien no sean reportados y enterados en la jurisdicción correspondiente, según el principio de destino y perdiendo la neutralidad del impuesto. Por tal razón la temática alrededor de los impuestos de consumo en la era digital es un tema poco desarrollado del cual se hace necesaria su profundización y constante investigación con el fin de adaptarlo a los cambios dados por la evolución tecnológica y de la económica como tal.

En cuanto a la parte descriptiva de la investigación, se tiene como parte de los objetivos específicos, el análisis de los procedimientos para el control del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones transfronterizas prestadas por proveedores extranjeros conforme los procesos que se llevan a cabo en España y Colombia. A partir de lo expuesto y según es citado por Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 92). “Con los estudios descriptivos se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”, siendo necesaria la aplicación de métodos descriptivos para dar solución a la investigación planteada.

C. Fuentes de información

Como fuentes de información, se contemplan tanto las primarias como las secundarias, según corresponda para el desarrollo de cada uno de los objetivos y las cuales se detallan a continuación:

- a) Bibliográficas.
- b) Reportes y publicaciones de instituciones y organismos internacionales.
- c) Consulta de Leyes, Reglamentos, Directrices, Resoluciones, Decretos y demás documentos normativos, tanto nacionales como internacionales.

Mediante la aplicación de entrevistas a profundidad y cuestionarios, compuestos por preguntas abiertas y cerradas, se utilizarán las siguientes fuentes de consulta:

- a) Especialistas asesores tributarios nacionales con conocimiento del mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado propuesto en la Ley 9635, Ley Fortalecimiento de las finanzas públicas.
- b) Funcionarios expertos internacionales que brindan información sobre las implementaciones efectuadas en cada uno de sus países con el fin de recaudar el impuesto sobre el valor agregado cuando surgen transacciones transnacionales de bienes intangibles y servicios.

D. Población

Hernández Sampieri R. et al (2014, 174) se refiere a la población o universo como el “Conjunto de todos los casos que concuerdan con determinadas especificaciones.” Por tal motivo, para una correcta delimitación de la población bajo estudio, es necesario situarla con claridad y respecto a sus características de contenido, lugar y tiempo.

Los elementos poblacionales a tratar son los expertos internacionales con conocimiento de los mecanismos recaudatorios similares al implementado en Costa Rica y a su vez se incluye a los expertos nacionales dedicados al estudio y análisis de la legislación tributaria, con el fin de obtener un criterio sobre los controles a implementar el Ministerio de Hacienda en aquellas transacciones transnacionales de bienes intangibles y servicios.

E. Diseño muestral

Dada la estructura investigativa y metodológica planteada, las fuentes de información se obtienen de dos grupos:

- i. Expertos nacionales con conocimiento de la norma emitida.
- ii. Profesionales expertos internacionales con conocimiento de mecanismos recaudatorios similares al desarrollado en Costa Rica, implementados en sus países.

Por este motivo el tipo de muestra a utilizar en esta investigación y para aplicar con los especialistas nacionales es el muestreo por conveniencia, toda vez que según Gómez Barrantes M (2012 pág. 13) el muestreo por conveniencia es aquel que se caracteriza por “escoger las unidades o elementos que están disponibles o son más fáciles de conseguir.” El investigador ha optado por la selección de este tipo de muestra debido a que son los profesionales expertos nacionales, quienes han analizado la norma, a nivel de ley, reglamento y resoluciones, con la finalidad de evaluar su operatividad y cumplimiento. El muestreo intencional utilizado, el cual según lo define Gómez Barrantes M (2012 p 13) se basa en “utilizar el juicio de una persona con experiencia y conocimiento con respecto a la población que se estudia para la selección de los elementos en la muestra.”, busca dotar al investigador de la información que proporcionen los profesionales seleccionados, con el fin de evaluar, con base en su criterio técnico, las implementaciones que el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Tributación proponen.

Adicionalmente, para el caso de los expertos internacionales, se utiliza el muestreo por conveniencia para que con la aplicación del cuestionario se documente las experiencias y prácticas acontecidas en los respectivos países.

F. Variables y categorías de análisis

Los objetivos, general y específicos, generan las siguientes variables o categorías necesarias para dar solución a la interrogante:

- Modelo de operación del Ministerio de Hacienda y de su Dirección General de Tributación, delimitado en su plan estratégico y reglamento de organización y funciones respectivamente.
- Procesos y controles que ejerce el Ministerio de Hacienda, por medio de su Dirección General de Tributación para el control de las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios sujetos al IVA y dirigidos a consumidores finales.
- Normativa aplicable por parte de las autoridades fiscales de España y Colombia para el control del IVA en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios, dirigidos a consumidores finales.
- Perspectivas teóricas del sistema o mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.
- Ventajas y desventajas de la implementación del mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, propuesto por el Ministerio de Hacienda.
- Ventajas y desventajas de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales implementados en España y Colombia.

G. Técnicas de recolección de información

Las técnicas por aplicar se basan según el enfoque cualitativo y corresponden a las que se señalan a continuación:

- Análisis de contenido, con especial atención a lo relacionado con leyes, reglamentos, directrices, resoluciones, decretos ejecutivos y demás documentos doctrinales, nacionales e internacionales de relevancia para la investigación.
- Entrevistas a profundidad a informantes claves, expertos nacionales, en temas del IVA y de los procesos recaudatorios que se ejercen en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios.
- Aplicación de cuestionarios a expertos internacionales respecto a la normativa e implementación que se ejerce en sus respectivos países.
- Búsqueda documental de la normativa aplicable en España y Colombia para recaudación del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios efectuados a proveedores extranjeros.

H. Instrumentos de recolección de información

- Análisis exhaustivo de los documentos institucionales relacionados con la organización del Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Tributación además de aquellos relacionados con leyes, reglamentos, directrices, resoluciones, decretos ejecutivos y demás documentos doctrinales, nacionales e internacionales de relevancia para la investigación y cuyo eje central sea la recaudación del IVA en transacciones internacionales dirigidas a consumidores finales.

- Estudio detallado de la normativa en relación con los procesos de recaudación que se ejercen en las tarjetas de crédito y débito; para un mejor sustento, se complementa con las publicaciones y demás regulaciones emitidas por organismos internacionales o gobiernos extranjeros.
- Consulta en línea de las investigaciones desarrolladas sobre el tema en otros países e instituciones tanto públicas como organismos internacionales.
- Entrevista a expertos nacionales para delimitar las ventajas y desventajas de la implementación de un modelo que beneficie a la recaudación del IVA en las transacciones transfronterizas de bienes intangibles y servicios prestados por proveedores extranjeros a consumidores finales. Esta técnica busca contrastar la información respecto a la normativa aplicable en otros países para la recaudación del IVA en los casos bajo estudio.
- Aplicación de cuestionarios para recopilar información respecto a la normativa del sistema o mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que se aplica en otros países además de brindar un insumo para la elaboración de la ventajas y desventajas.

I. Métodos de análisis de información

El procesamiento de la información recopilada se realiza por medio de la conceptualización de las entrevistas realizadas a los expertos y la aplicación de cuestionarios, así como lo obtenido mediante la recolección en fuentes secundarias. Por este motivo, se presenta la información debidamente analizada según cada fuente de información y presentada conforme a los objetivos dados para esta investigación.

El proceso de consulta bibliográfica, de fuentes legales, así como de las consultas en línea realizadas, son igualmente presentadas de manera tal que se sustenten con los aportes de los expertos entrevistados.

J. Validación de la información

La validación de la información se realiza por medio de la consulta a profesionales que cuentan con experiencia en el tema para así depurar los datos a requerir en las entrevistas dirigidas a los expertos costarricenses, así como en los cuestionarios, para cada uno de los objetivos que se persiguen con esta investigación. De esta manera se evalúa cuidadosamente cada una de las preguntas, así como verificar que la finalidad de cada una de ellas esté conforme a los objetivos y fines de la investigación.

Por tal motivo, se ha esquematizado en etapas el tratamiento y construcción de los instrumentos para análisis y recolección de la información. Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 197) presenta las fases para la construcción de un instrumento, las cuales se presentan a continuación:

1. Redefiniciones fundamentales.
2. Revisión enfocada de la literatura en instrumentos pertinentes.
3. Identificación del dominio de las variables a medir y sus indicadores.
4. Toma de decisiones clave.
5. Construcción del instrumento.
6. Prueba piloto.
7. Elaboración de la versión final del instrumento o sistema y su procedimiento de aplicación.
8. Entrenamiento del personal que administrará el instrumento, codificará respuestas e interpretará resultados.
9. Obtener autorizaciones para aplicar el instrumento.
10. Administración del instrumento.

K. Cuadro de congruencia

Seguidamente, se expone el cuadro de congruencia el cual presenta una relación entre el problema y objetivos de la investigación junto con los elementos del método científico que respaldan la elaboración de esta propuesta. Entre ellos se destacan: problema, objetivo general y específicos, categorías o variables de análisis, definición conceptual, definición operacional, definición instrumental, fuentes de información, técnicas e indicadores.

Cuadro 5 Cuadro de congruencia

Problema	Objetivo General	Objetivos Específicos	Categorías o Variables de Análisis	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuentes de Información	Técnicas	Indicadores
¿Es el sistema propuesto por el Gobierno el idóneo para recaudar el Impuesto sobre el valor agregado en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?	Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado.	Caracterizar el plan estratégico del Ministerio de Hacienda y su historia, los controles y procesos relacionados con la normativa costarricense en el impuesto sobre el valor agregado respecto a las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, así como los modelos normativos de España y Colombia.	Modelo de operación del Ministerio de Hacienda y de su Dirección General de Tributación, delimitado en su plan estratégico y reglamento de organización y funciones respectivamente.	Investigación descriptiva.	Análisis de la información recopilada del Plan estratégico del MH y de los Decretos ejecutivos relacionados con la organización y funciones de sus dependencias.	Procesador de texto, acceso a internet y normativa.	Secundaria: plan estratégico del MH y Decretos ejecutivos relacionados con la organización y funciones de sus dependencias.	Revisión de normativa y documentos.	Conceptos teóricos.
			Procesos y controles que ejerce el MH, por medio de su DGT para el control de las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios sujetos al IVA y dirigidos a consumidores finales.	Investigación descriptiva.	Reglamentos y normativa conexa emitida por la DGT.	Procesador de texto, acceso a internet y normativa.	Secundaria: Reglamentos y normativa accesoria emitida por la DGT.	Revisión de la normativa.	Conceptos teóricos.
			Normativa aplicable por parte de las autoridades fiscales de España y Colombia para el control del IVA en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios, dirigidos a consumidores finales.	Investigación descriptiva.	Investigación y análisis de la normativa regulatoria existente en los países bajo estudio.	Procesador de texto y consulta de la normativa a través de internet. Aplicación de cuestionarios a funcionarios expertos en el tema a investigar	Secundaria: Normativa accesoria emitida en cada uno de los países bajo estudio	Revisión de la normativa.	Conceptos teóricos.

Problema	Objetivo General	Objetivos Específicos	Categorías o Variables de Análisis	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuentes de Información	Técnicas	Indicadores
¿Es el sistema propuesto por el Gobierno el idóneo para recaudar el Impuesto sobre el valor agregado en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?	Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado.	Sistematizar el entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.	Perspectivas teóricas del sistema o mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.	Investigación exploratoria.	Análisis de la normativa emitida en Costa Rica y en los países de referencia.	Procesador de texto y consulta de la normativa a través de internet.	Secundaria: Reglamentos y normativa accesoria emitida por la DGT además de la promulgada en las jurisdicciones de referencia.	Revisión de la normativa.	Conceptos y procedimientos prácticos.
						Aplicación de entrevistas y cuestionarios a profesionales expertos en el tema de la investigación.	Primaria: Entrevista a expertos nacionales y aplicación de cuestionarios a expertos internacionales.	Entrevista y cuestionario cualitativo.	Conceptos y procedimientos prácticos.

Problema	Objetivo General	Objetivos Específicos	Categorías o Variables de Análisis	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuentes de Información	Técnicas	Indicadores
¿Es el sistema propuesto por el Gobierno el idóneo para recaudar el Impuesto sobre el valor agregado en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?	Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado.	Analizar ventajas y desventajas de la implementación del mecanismo recaudatorio del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado, comparándolos con los de España y Colombia.	Ventajas y desventajas de la implementación del mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, propuesto por el Ministerio de Hacienda.	Investigación exploratoria.	Análisis descriptivo de los aportes brindados a partir de la aplicación de las entrevistas y cuestionarios a los expertos, para la conceptualización de las ventajas y desventajas.	Procesador de texto y consolidación de los aportes producto de la aplicación de entrevistas y cuestionarios a los expertos.	Primaria: Entrevista a expertos nacionales y aplicación de cuestionarios a los funcionarios de Administraciones foráneas.	Entrevista y cuestionario cualitativo.	Conceptos, procedimientos prácticos y experiencias de las implementaciones.
			Ventajas y desventajas de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales implementados en España y Colombia.						

Problema	Objetivo General	Objetivos Específicos	Categorías o Variables de Análisis	Definición Conceptual	Definición Operacional	Definición Instrumental	Fuentes de Información	Técnicas	Indicadores
¿Es el sistema propuesto por el Gobierno el idóneo para recaudar el Impuesto sobre el valor agregado en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?	Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales propuesto en la ley N. 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas; Ley del impuesto al valor agregado.	Desarrollar los elementos que debe contener una propuesta de lineamientos para la mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.	Consolidación de los aportes de los expertos y de la documentación teórica	Investigación exploratoria y descriptiva.	Análisis descriptivo de la información recopilada para la definición de una propuesta de mejora que beneficie el cumplimiento del IVA en las transacciones de bienes intangibles y servicios prestados por proveedores extranjeros a consumidores finales.	Procesador de texto, consolidación de los aportes producto de la aplicación de entrevistas y cuestionarios a los expertos para el desarrollo de la propuesta.	Primaria: a partir de la información recopilada en las entrevistas. Secundaria: a partir de lo dispuesto en la normativa y documentación consultada.	Análisis bibliográfico y documental. Entrevistas y cuestionarios con los expertos en el tema.	Documento desarrollado con la propuesta de mejora al sistema recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales.

Fuente: Elaboración propia.

L. Cronograma de trabajo

El siguiente cronograma de trabajo incluye lo relativo a las sesiones presenciales y al trabajo de campo a realizar en la presente investigación. Su ámbito de ejecución se ha definido para seis meses, plazo en el cual se elaboran los instrumentos de recopilación de información, se colecciona la información y se procesa, obteniendo así las conclusiones y recomendaciones necesarias para conceptualizar y cerrar el presente estudio.

Cuadro 6 Cronograma de trabajo

Actividades por Emprender	Horizonte de Tiempo en meses					
	1	2	3	4	5	6
Revisión y corrección del anteproyecto	■					
Elaboración cuestionarios		■				
Búsqueda y análisis de la información documental		■				
Prueba piloto de los cuestionarios			■			
Elaboración de la versión final de los cuestionarios y aplicación			■			
Administración del cuestionario a los diversos informantes				■		
Análisis y conceptualización de la información					■	
Redacción conclusiones y recomendaciones						■
Redacción documento final						■
Entrega al tutor y lectores para su revisión						■

Fuente: Elaboración propia.

**Capítulo I Entorno de los mecanismos recaudatorios del IVA en
las transacciones internacionales de bienes intangibles y
servicios dirigidos a consumidores finales**

En el presente capítulo se presenta el entorno relacionado con la utilización de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales. El punto de partida, son los principios generales relacionados a este impuesto, tanto a nivel de la derogada ley del impuesto general sobre las ventas como de la ley del impuesto al valor agregado, la cual reforma el sistema para convertirlo en un auténtico tributo al valor agregado, de base amplia, neutral, dirigido a consumidores finales y que introduce elementos que cierran portillos, como en el caso de los servicios digitales transfronterizos dirigidos a consumidores finales.

A. Antecedentes globales del comercio transfronterizo de bienes intangibles y servicios digitales

El acceso a mercados internacionales contribuye a que las naciones del mundo se integren de manera tal que mediante una apertura comercial satisfagan las necesidades tanto a nivel colectivo como individual de sus ciudadanos. Es así como a partir del desarrollo comercial los países adquieren su sustento económico, toda vez que propicia las importaciones y exportaciones, tanto de mercancías como de servicios. De manera transversal, esta integración comercial, favorece a la inversión extranjera directa, la creación de zonas económicas, zonas francas, además de la creación de negocios que complementan o agregan valor a los procesos productivos, nacionales e internacionales.

La tercera revolución industrial, se convierte así en un aliado del comercio internacional y de los negocios internacionales. Este hecho que inició en la segunda mitad del siglo XX, se caracteriza por el constante desarrollo científico y tecnológico, toda vez que actualmente la humanidad se encuentra en la etapa evolutiva de esta revolución, también asociada a cambios científico-tecnológicos que transforman a las industrias globales como consecuencia de los procesos de investigación y avances que prosperan a tecnologías avanzadas que benefician la eficiencia y eficacia de los negocios (Rolandi, 2002 pág. 2). En referencia al ámbito comercial,

la masificación del internet contribuye a que las empresas promuevan nuevas estrategias mercadológicas, entre ellas las realizadas en medios electrónicos o digitales, lo cual permite el surgimiento de nuevos modelos de negocios e innovadoras formas de poner a disposición sus productos o servicios.

El comercio electrónico toma especial interés para las empresas, al basar su operación por medio de la web y de aplicaciones informáticas para hacer negocios e incrementar sus ingresos, sin dejar de lado el beneficio para sus usuarios, lo cual permite su acceso desde cualquier parte del mundo, así como una constante comunicación. En el caso de las empresas multinacionales, éstas se favorecen ampliamente del uso de las tecnologías de la información y comunicación, al lograr establecer filiales o subsidiarias en distintos países, conforme a su estrategia comercial y a las condiciones que propician los países para el establecimiento de este tipo de empresas.

Hoy día, es común encontrarse con entidades en países que establecen las condiciones para fraccionar sus líneas productivas y administrativas. En este sentido, una compañía procesadora puede establecer su línea industrial en un país para la obtención de sus materias primas, para beneficiarse del talento humano ubicado en otro territorio para producir el equipo y maquinarias necesarias, así finalmente ensamblará todas las partes en otra región geográfica y con ello distribuir a nivel mundial. Como complemento, según Consejo europeo (2008), esta empresa puede abrir un centro administrativo y de logística en otra nación que le brinde el personal calificado y las condiciones aptas para su operación, de manera tal que maximiza su operatividad, al mismo tiempo que logra una presencia global, con lo cual aprovecha las ventajas comparativas.

Esta tercera revolución Industrial inicia su desarrollo encabezada por los Estados Unidos de América y el Reino Unido, a partir de la Segunda Guerra Mundial, por cuanto las empresas residentes en estos territorios se expandieron a nivel global, para incrementar las transacciones entre sus empresas relacionadas,

las cuales significaron gran parte del comercio internacional de la época. Consecuencia de ello, las naciones miembros de la Unión Europea en conjunto con Japón se sumaron a estas prácticas con lo cual, gracias a las tecnologías de la información y comunicación los demás países del lejano oriente, Europa y Latinoamérica han logrado una interconexión global (Selva, 2019 b).

Los inicios del internet fueron con fines militares y empresariales, en donde el usuario utilizaba esta red de comunicación para mostrar páginas sencillas que permitían la navegación mediante una vinculación electrónica, basada en el manejo del correo electrónico y la transferencia de archivos entre computadoras ubicadas remotamente. Estas características se agrupan dentro de lo que se conoció como la web 1.0 o la primera web. Este ciberespacio prosperó dada su expansión a la ciudadanía, por cuanto logró, a través de la creación de comunidades en línea, la interacción, en donde los usuarios podían crear, editar contenidos y enviar información, en otras palabras, compartir entre ellos sus gustos y preferencias. Este espacio, actualmente se llama web 2.0, (Ramírez y Mohammed, 2009).

Desde la perspectiva fiscal, esta revolución tecnológica trae sus retos para la imposición, dado que los modelos de negocios tradicionales incorporan las tecnologías de la información a su operatividad diaria, se convierten cada vez más difíciles de vincular la generación de ganancias a una jurisdicción en particular. A su vez, la gestión empresarial varia, toda vez que hoy se cuenta con sitios web que facilitan el comercio entre particulares, con lo cual desplaza la clásica figura en donde el comercio se daba entre una empresa (oferente) y una persona (demandante). Razón de esto son los sitios que permiten las subastas en línea ya que una persona, en específico puede ofrecer un bien en el que otra cantidad de personas puede ofrecer dinero para su adquisición. Este tipo de prácticas transgreden los fines recaudatorios de una nación y a su vez dejan en evidencia la lentitud con que las normativas se adaptan a los cambios de mercado y tecnológicos.

Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD, por sus siglas en inglés) desarrolló su proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), dentro del cual tiene por objetivo establecer 15 acciones clave para reformar la fiscalidad internacional a efecto de asegurar que los beneficios empresariales sean reportados en los países en donde se desarrolle la actividad económica y el valor agregado sea generado. Este proyecto es una herramienta para que las naciones cierren esa brecha existente en las normativas fiscales nacionales con impacto en el derecho tributario internacional que atenta contra sus ingresos y a su vez neutralice esa permisibilidad que tienen las empresas multinacionales para migrar sus ganancias a territorios de baja o nula tributación (OECD, 2015 b).

En el caso particular de las actividades que generan valor agregado y como principio básico de los impuestos al consumo, general sobre las ventas o sobre el valor agregado, la aplicación del principio de neutralidad y destino es elemental en todo tipo de transacciones, sean estas de bienes tangibles (mercancías físicas), intangibles (siendo estos en los que existe una transferencia de dominio) o servicios.

La evolución del internet propicia la creación de nuevos modelos de negocios en el tanto el comercio electrónico adiciona como parte esencial de los procesos productivos y administrativos de las empresas, la incorporación de los consumidores finales, quienes participan de una manera más activa, gracias a la utilización de las redes sociales y aplicaciones de los dispositivos móviles, entre otros.

La curva exponencial que muestra el comercio electrónico es de preocupación para los gobiernos, ya que por medio de este tipo de transacciones se erosiona las bases fiscales de los impuestos al consumo, particularmente en el caso de aquellas transacciones transfronterizas en donde el proveedor de los bienes intangibles o servicios reside en otro país. Por esta razón es que la investigación persigue brindar un insumo para cerrar esa brecha existente en las transacciones internacionales dirigidas hacia un consumidor final, de manera tal que el impuesto

que genere el valor agregado, en la figura de ese bien intangible o servicio, recaiga sobre el consumidor final, en cumplimiento con el principio de destino y neutralidad, característicos de los impuestos sobre el valor agregado.

Para la intervención de la situación mencionada, esta investigación se vale de los sistemas recaudatorios que busca implementar el Gobierno de la República para recaudar el impuesto sobre el valor agregado. Estos métodos utilizan los medios electrónicos de pago, en la figura de las tarjetas de crédito y débito de uso internacional y a su vez, con los sujetos extranjeros que actúan como proveedores o intermediarios para poner a disposición de un consumidor final, bienes intangibles y servicios, según se rescata del artículo 30 de la Ley del impuesto sobre el valor agregado, Ley 9635 del 3 de diciembre del 2018.

A su vez, la investigación constituye un insumo para que el Ministerio de Hacienda, en su búsqueda por reducir la evasión e incrementar la recaudación fiscal, a la luz de la implementación de la Ley N. 9635, discutida bajo el expediente legislativo N. 20.580 sobre el Fortalecimiento de las finanzas públicas, se sirva de las tarjetas de crédito y débito y proveedores e intermediarios internacionales, para la implementación de mecanismos recaudatorios y de control fiscal en las transacciones internacionales que tienen como destino final Costa Rica, con afectación al impuesto sobre el valor agregado.

Por otra parte, según lo detallan los expertos en temas tecnológicos, la constante automatización y digitalización de los procesos industriales y administrativos desencadenará la cuarta revolución industrial, lo cual posibilita la comunicación entre las máquinas, toda vez que las empresas pueden adaptar productos y servicios individuales para los clientes en cualquier parte del mundo y estos a su vez, ajustar la configuración de fábrica para personalizar sus productos según sus preferencias o necesidades (Selva, 2019 a).

Aunando a lo anterior, el internet de las cosas representa un proceso de fabricación inteligente, el cual permite la conexión a toda una red, con el fin de recibir información desde muchas fuentes para ser almacenada, transferida, analizada, personalizada o automatizada sin intervención humana. Esto quiere decir que los problemas pueden ser resueltos y las decisiones pueden ser tomadas a partir del análisis de datos, manteniendo una calidad constante e igualmente reducir el riesgo de error humano.

Es por estos motivos que los gobiernos y administraciones tributarias de los países desarrollados se encuentran en constante estudio de los avances tecnológicos implementados por las empresas, de manera tal que proyectos como el BEPS cobran importancia en el tanto buscan estandarizar la tributación a nivel mundial, reducir las debilidades y disparidades de los sistemas impositivos. Por tal motivo, en el caso particular de Costa Rica es que se hace necesario contar con mecanismos recaudatorios y de control que permitan atenuar los efectos evasivos en el impuesto sobre el valor agregado que se genera en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios, acontecidos a partir de la proliferación del comercio electrónico.

Esta investigación abarca aspectos relacionados con la normativa vigente a nivel internacional para controlar el IVA en transacciones internacionales de países como España y Colombia. Asimismo, entra a conocer el entorno y los procesos que utilizan los emisores de tarjetas de crédito y débito para el control de las transacciones internacionales, además de las opciones provenientes cuando acontecen situaciones relacionadas con proveedores o intermediarios. En consecuencia, a partir de los elementos descritos, se proponen mejoras al mecanismo recaudatorio definido por el Ministerio de Hacienda y su Dirección General de Tributación.

B. Antecedentes en Costa Rica del impuesto sobre el valor agregado

Es de conocimiento general, que el país desde hace varios años debe lidiar con circunstancias tanto externas como internas que repercuten en el desempeño de sus finanzas públicas; de ahí que el déficit fiscal, el cual se incrementa sustancialmente ha traído como consecuencia la introducción de nuevas medidas fiscales que garanticen la sostenibilidad económico-financiera del gobierno.

El elevado gasto público, así como la insuficiente recaudación de impuestos junto con los débiles controles y los portillos legales u omisiones en la legislación, son causantes del deterioro en las arcas públicas, sumergiendo al aparato estatal en una constante búsqueda de recursos financieros que sea sostenible y logre administrar el gasto público. Este enunciado es complementado por el artículo del exministro de Hacienda señor Helio Fallas al afirmar en su comunicado del junio 29, 2015 como “El faltante actual en las finanzas públicas se debe a la lenta evolución de los ingresos fiscales y al crecimiento acelerado de los gastos, especialmente en los últimos seis años.”, Fallas Venegas (2015). Continúa señalando el señor Fallas, “Su origen obedece a elementos estructurales de nuestra política fiscal, e implica soluciones del mismo nivel y de alta complejidad, que requiere, a su vez, de acuerdos nacionales para atender este problema latente en nuestras finanzas públicas, los cuales han estado ausentes desde la década de los ochenta.” Estas afirmaciones evidencian que la situación fiscal de Costa Rica debe abordarse a partir de una estrategia que integre los diversos sectores económicos y empresariales, así como a la ciudadanía en general en aras de lograr el sostenimiento de las finanzas públicas y de la economía costarricense que requiere el país.

Al respecto, la exministra de Hacienda señora Rocío Aguilar advierte en su discurso ante la Asamblea Legislativa el 30 de mayo de 2018, sobre la necesidad de contar con “un sistema tributario más progresivo y acorde con a la realidad

productiva del país, que le permita a Costa Rica continuar en la senda de crecimiento y desarrollo”.

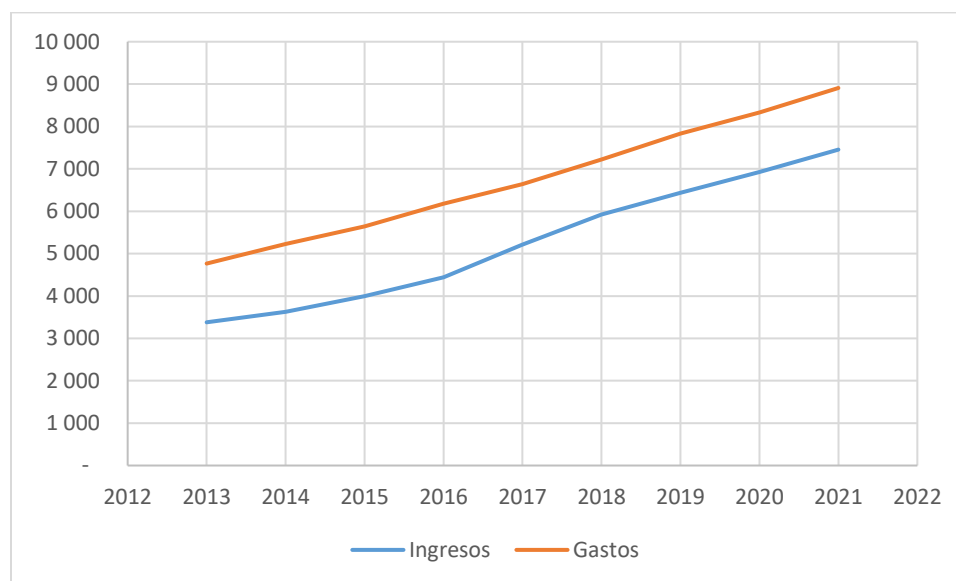
En palabras de Ayales Esna et al (2016), “De no efectuarse una reforma de amplio espectro, los efectos sociales, políticos y económicos de la creciente insostenibilidad en las finanzas públicas podrían afectar el bienestar de la población, la estabilidad del país y reducir las perspectivas del desarrollo humano nacional en las próximas décadas.” A partir de lo citado, el país debe resolver su problema fiscal para atenuar el creciente déficit y la deuda pública que hacen vulnerable la economía costarricense.

Lo anteriormente indicado, es respaldado por el Fondo Monetario Internacional como parte de las conclusiones preliminares de la Misión de la Consulta del Artículo IV de 2016 en el cual se señala que el déficit fiscal costarricense continúa siendo elevado y que a su vez la deuda pública sigue en aumento como proporción del Producto Interno Bruto (PIB). Sobresale el dinamismo en la recaudación tributaria, como resultado de los esfuerzos para mejorar a la administración tributaria. Dicho informe señala que el déficit total del gobierno central se mantuvo cercano al 6% del PIB en 2014-2015 y que la deuda superó el 42% del PIB, debido a que el pago de intereses se mantuvo aproximadamente constante reflejando una disminución en el costo de financiamiento interno.

El mismo organismo internacional retoma en su visita oficial al país realizada en junio de 2018 que “el fortalecimiento de la posición fiscal sigue siendo un importante desafío de política”. En este sentido, destaca el Fondo en su informe de setiembre del 2018 que, ante la ausencia de medidas de política, el déficit fiscal podría alcanzar el 7,2% del PIB en 2018. Esta situación es alarmante ya que coloca la deuda del gobierno central en una trayectoria insostenible.

Esta situación es cuantificada con base en las cifras de ingresos (recaudación fiscal) y gastos del gobierno central presentados en el informe supra citado del FMI.

Gráfico 1
Balance fiscal del gobierno central de Costa Rica y estimaciones
(en millones de colones)



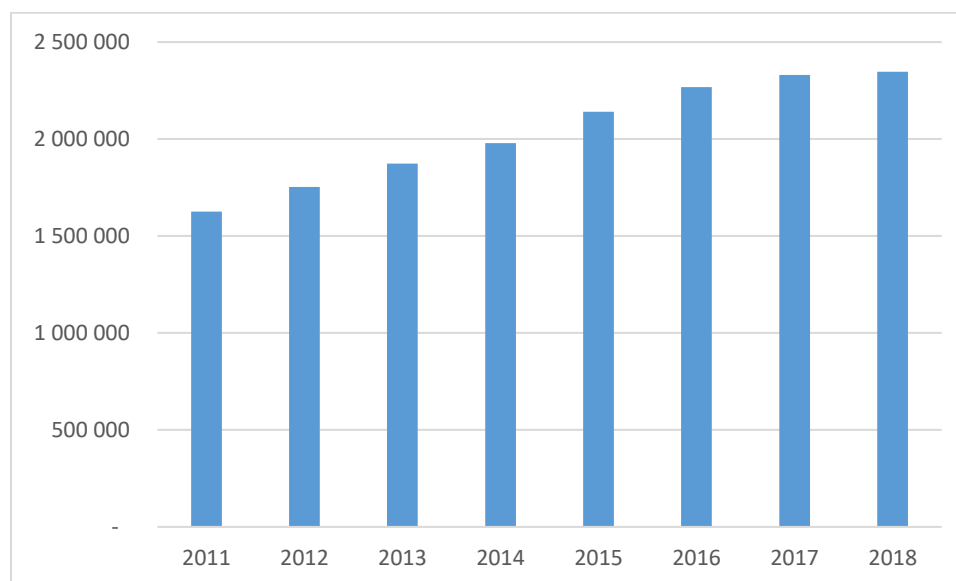
Fuente: Elaboración propia con base en los datos del informe del FMI, 2016.

Del gráfico anteriormente mostrado se desprende como durante los años 2012 al 2015 el país atravesó un déficit fiscal el cual se va pronunciando hacia los períodos futuros. Con base en esto, Fallas Venegas (2015) señaló que el gasto excesivo “proviene de la “inflexibilidad” que se deriva de las erogaciones aprobadas por leyes a nivel constitucional y ordinario, convenciones colectivas, entre otras.” Por esta razón es que las finanzas estatales deben ser sometidas a una reestructuración integral que abarque por igual a instituciones pertenecientes al gobierno central como autónomas.

Por los motivos señalados, es que esta investigación busca ser un insumo para el Ministerio de Hacienda de modo tal que se le facilite el cobro del impuesto sobre el valor agregado que se genera en las transacciones transfronterizas facilitadas por proveedores extranjeros de bienes intangibles y servicios a consumidores finales, en la figura de los usuarios de estos medios de pago, conocidos como tarjetahabientes; esto a través del uso de las tarjetas de crédito y débito y ante una eventual implementación de un sistema de recaudación que la

administración tributaria pueda poner a disposición. Con base en la situación descrita, cabe resaltar las cifras recaudatorias en el impuesto sobre bienes y servicios que para los efectos preparó la Unidad de Análisis y Seguimiento Fiscal de la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria del Ministerio de Hacienda, las cuales integran datos del 2011 al 2018 y son presentadas en el siguiente gráfico:

Gráfico 2
Recaudación en impuestos indirectos de bienes y servicios
Período 2011 al 2018
(en millones de colones)



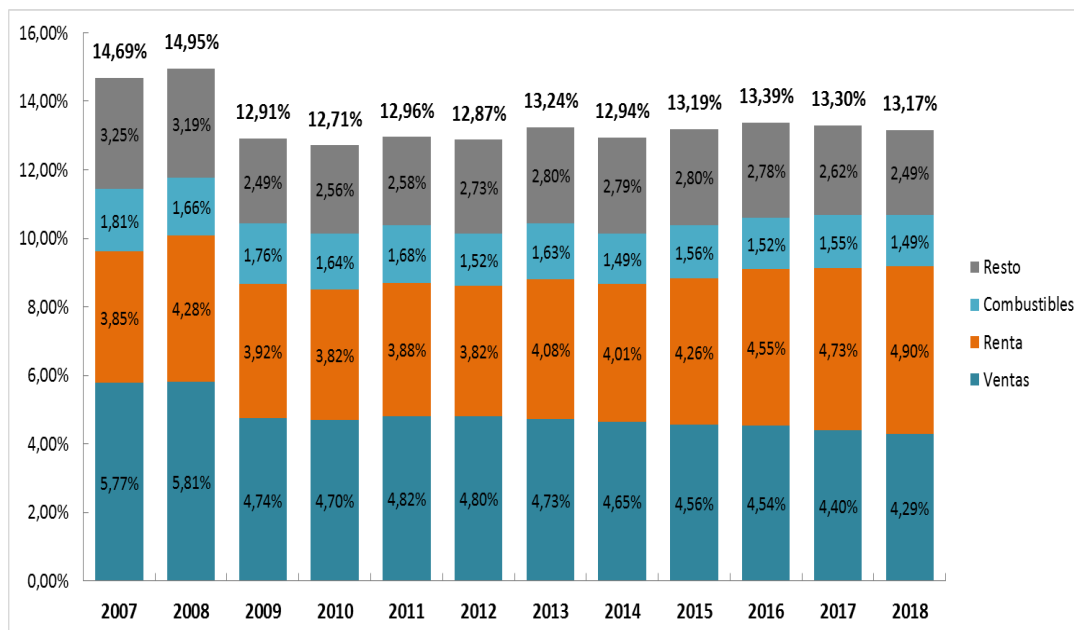
Fuente: Elaboración propia con base en los datos la Unidad de Análisis y Seguimiento Fiscal de la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria. Ministerio de Hacienda (2019 b).

Los montos recaudatorios del gráfico anterior, presentan la evolución de ocho períodos sobre los cuales se presenta un alza en los impuestos enfocados a los bienes y servicios, delimitados en la Ley del impuesto general sobre las ventas. Estos datos se complementan con los elaborados por el Ministerio de Hacienda como parte de la exposición de motivos del Proyecto de ley N. 19.678, ley del impuesto sobre el valor agregado en los cuales se presenta una comparación y contraste de los ingresos tributarios según cada uno de los impuestos administrados por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda.

Gráfico 3 Gobierno central: distribución de la carga tributaria

Período 2007 al 2018

(valores relativos como porcentajes del PIB)



Fuente: División de política fiscal, Dirección General de Hacienda, Ministerio de Hacienda, 2019.

De la información presentada en los dos gráficos anteriores, claramente se observa que el impuesto general sobre las ventas es el tributo más representativo de la recaudación, de los tributos administrados por la Dirección General de Tributación, en la mayoría de los periodos, con respecto a los demás impuestos, incluso sobrepasando el impuesto sobre los beneficios empresariales (impuesto sobre la renta), además de mostrar un incremento en un periodo con respecto al otro. Por tal razón es que su control y trazabilidad se torna imprescindible para el sostenimiento de los ingresos del gobierno central, así como para ejercer medidas preventivas y correctivas en la vigilancia de los demás tributos.

Es así como, mediante legislación y por medio de las regulaciones emitidas por la Dirección General de Tributación se persigue el cumplimiento voluntario, toda vez que por medio de la aplicación del cruce de información con terceros es posible una mejor recaudación y acciones de control. Estos elementos de control están detallados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, CNPT, Ley N.

4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, en el cual se señala que la administración tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

Por tal motivo y de conformidad con el artículo 105 del CNPT las personas, físicas o jurídicas, públicas o privadas, están obligadas a proporcionar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, como producto de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. El fin de esta regulación es que la administración tributaria establezca modelos de declaraciones informativas de manera tal que le permita obtener los datos necesarios para el control y supervisión de las retenciones realizadas. La regulación está dada por medio de la resolución N. DGT-R-042-2015 las ocho horas y cinco minutos del cinco de octubre del dos mil quince (modificada parcialmente por las resoluciones N. DGT-R-29-2016 de las ocho horas y diez minutos del dieciocho de mayo del dos mil dieciséis y N. DGT-R-071-2019 de las ocho horas con cinco minutos del veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve), emitida por la Dirección General de Tributación.

Dentro de los ámbitos de aplicación de la resolución citada y para los efectos de la presente investigación, el modelo de declaración informativa D-155 llamada “Declaración mensual resumen de retenciones pago a cuenta impuesto sobre las ventas e impuesto sobre la renta”, la cual comprende lo correspondiente al artículo 15 bis sobre los pagos a cuenta en el impuesto general sobre las ventas de la Ley N. 6826. Dentro de lo que resalta la norma de marras, es que aquellas entidades que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito, deben actuar como agentes de retención, cuando paguen, acrediten o pongan a disposición de los afiliados al sistema de pagos por tarjeta de crédito o débito, las sumas correspondientes a los ingresos provenientes de las ventas de bienes y servicios, gravados en el IGSV que adquieran los tarjetahabientes en el mercado local. Esta retención se aplica como un pago a cuenta del impuesto sobre las ventas, que en definitiva les corresponda sufragar a los sujetos indicados, en el mes en que se efectúe la retención. El modelo

D-155 es de presentación obligatoria para las entidades, públicas o privadas, que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito de conformidad con lo definido anteriormente para el artículo 15 bis del IGSV, haciendo especial énfasis en el procesamiento de aquellas transacciones realizadas en el territorio nacional, como producto de las cancelaciones de tarjetas de crédito o débito en donde intermedia el porcentaje de retención a que se refiere el párrafo segundo del artículo 15 bis del IGSV.

Con base en lo expuesto, una medida para controlar el impuesto general sobre las ventas, es por medio de las procesadoras o adquirientes de crédito y débito, empresas que operan en el país, gracias a su capacidad para filtrar la información de las transacciones de sus afiliados (comercios con operaciones en el territorio nacional), en cumplimiento de las disposiciones emitidas por la Dirección General de Tributación, amparadas en el artículo 15 bis de la ley del IGSV y en la resolución N° DGT-R-042-2015, ambos de acatamiento obligatorio. No obstante, dada la entrada en vigencia de la ley del IVA, esta resolución sufre un cambio de forma mediante la resolución N° DGT-R-071-2019 para que la referencia que se hace del artículo 15 Bis de la Ley N° 6826, sea sustituida por el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre el valor agregado, establecida en el Título I de la Ley N° 9635 del Impuesto al valor agregado.

En este sentido, este tema es constantemente abordado por los medios de comunicación, toda vez que analizan la situación fiscal del país y a su vez proponen mecanismos para mejorar el contexto financiero desde la perspectiva de la recaudación de ingresos tributarios frescos. Es así como el diario La Nación, en su editorial del día 3 de febrero de 2016, titulado “La nueva economía exige el IVA”, señala que “Los servicios representan un 40% del producto interno bruto y tienden a crecer en relación con la producción de bienes, pero tributan poco.” Con base a esta afirmación, misma que es complementada al indicar que “El sector de servicios es el más dinámico de la economía nacional, pero su participación como contribuyente es absurdamente baja.”, es de mencionar que la imposición en el

impuesto general sobre las ventas, recae únicamente sobre la lista taxativa delimitada en el artículo 1 de su ley.

Es así como los servicios mantienen su tendencia de crecimiento, representando un 40% del producto interno bruto y que a su vez supera a la producción de bienes, estos se encuentran libres del impuesto general sobre las ventas. Por tal motivo, la economía nacional evoluciona hacia la prestación de servicios y a la generación de valor agregado, sin embargo, la estructura tributaria permanece estancada.

En la línea de continuidad sobre la temática reformativa a los servicios, en el año 2003 se presenta, ante el Poder Legislativo, el proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, expediente N. 15.133, el cual propone la adopción de un sistema de valor agregado sobre la venta de mercancías y la prestación de servicios.

Con base en este proyecto de ley, Leandro Fallas, G. (2003, pág. 1), en su Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Derecho se refiere a la transformación del IGSV en un auténtico impuesto sobre el valor agregado por medio del planteamiento de la siguiente hipótesis “El Impuesto General sobre las Ventas regulado en la ley 6826 del 8 de noviembre de 1962 sigue parcialmente el sistema de Impuesto sobre el Valor Agregado, lo que produce inconsistencia técnica y ambigüedades que entorpecen su implementación práctica.” Adicionalmente aborda el tema citando la necesidad de ajustar y perfeccionar el sistema de este tributo, mediante una reforma legal que racionalice y dote de consistencia al impuesto. Por tal motivo y de conformidad con el planteamiento citado, se derivan los objetivos generales de esta tesis, los cuales son presentados en la segunda página de dicho documento:

- 1) Hacer un análisis doctrinario del sistema denominado Impuesto sobre el Valor Agregado;
- 2) Determinar la naturaleza, conveniencia, defectos y virtudes

del sistema de Impuesto sobre las Ventas que rige en nuestro país; 3) Analizar el tratamiento doctrinario del sistema denominado Impuesto sobre el Valor Agregado (con especial énfasis en el la [sic] Sexta Directiva de la Comunidad Europea en comparación con el sistema Costarricense y las recientes propuestas de reforma que se han planteado dentro del cuadro de soluciones al problema fiscal.

Así las cosas, esta investigación es un insumo para la elaboración del marco legal de la presente investigación y sobre el cual se hace una ilustración de las generalidades del impuesto general sobre las ventas y del impuesto sobre el valor agregado.

En lo que respecta a los estudios sobre los medios electrónicos de pago, los consultados, son de origen transversal, por cuanto el primero de ellos estudia el modelo del Monedero Electrónico como un sistema electrónico de pago en el comercio, en aras de su agilidad y seguridad. Es así como Duarte Gamboa (2001, pág. 5) señala que su estudio sobre este monedero se basa en su “condición de medio de pago, su naturaleza jurídica y su capacidad de ser un medio útil y seguro como medio de pago en el comercio.” Por lo citado, esta tesis de grado, es utilizada como guía para el abordaje de los conceptos relacionados con los medios electrónicos de pago, en específico los que competen con las tarjetas de crédito y débito.

El segundo estudio consultado conceptualiza el comercio electrónico, así como su clasificación y principales modalidades de pago electrónico, incluyendo a las tarjetas de crédito y débito. Este estudio fue realizado por Bustamente Chaves, Viviana y Esquivel Salas, Marco Antonio (2012) como parte de su Trabajo Final de Graduación para optar por el título de Licenciatura en Derecho.

Es por lo mencionado como la presente investigación aborda la incidencia fiscal desde una perspectiva basada a partir del control del IVA en las transacciones

de bienes intangibles y servicios internacionales que se realizan mediante la utilización de las tarjetas de crédito y débito o bien mediante el mecanismo recaudatorio que se le faculta a la administración. Por este motivo es que las investigaciones anteriormente realizadas complementan el presente estudio, específicamente en el ámbito legal desde los enfoques que cada una de ellas han desarrollado.

C. Perspectivas teóricas del impuesto sobre el valor agregado

A continuación se delimitan los principales aspectos que contiene la Ley de fortalecimiento de las finanzas públicas (proyecto de ley N° 20.580), en su título I del impuesto al valor agregado, en cuanto a la regulación en este impuesto para los servicios, así como al alcance que estos representan:

- En su artículo primero establece un impuesto sobre el valor agregado para aquellos servicios prestados y realizados en el territorio de la república.
- El hecho generador del impuesto (artículo 2) es establecido conforme con la habitualidad en la prestación de servicios, ejecutada por una persona o empresa de forma pública y frecuente. El momento en que ocurre este hecho generador es en la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero, según lo delimita el artículo 3.
- El artículo 4 de este proyecto define a los contribuyentes de este impuesto, siendo las personas físicas, jurídicas o entidades que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la prestación de servicios. Destaca además la disposición del párrafo segundo de este artículo mediante el cual, tienen la consideración de contribuyentes, las personas físicas, jurídicas o entidades que efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, intangibles o servicios para un uso o consumo personal (sin ánimo de lucro).

Este artículo hace especial mención de los servicios cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el territorio de la república y cuyo destinatario sea a su vez contribuyente del impuesto. En otras palabras, que el destinatario utilice ese servicio como un insumo en su cadena productiva o de creación de valor, con ánimo lucrativo. Según se ha plasmado, el contribuyente será el destinatario del servicio, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto.

En este sentido cabe resaltar los principios básicos que persigue la directriz internacional sobre el IVA emitida por la OECD. Destaca este documento lo referente a las transacciones prestadas por proveedores extranjeros de intangibles o servicios, toda vez que persigue el principio de neutralidad y el principio de destino, característicos de este impuesto. Su vinculación con el comercio transfronterizo o internacional es dirigida hacia aquellas operaciones comerciales B2B así como para las enfocadas a los B2C.

Estas directrices establecen las normas para garantizar la neutralidad del Impuesto, siendo que el IVA se dirige al consumo final de bienes y servicios y no así al que realizan las empresas en sus procesos productivos, de comercialización o distribución. Conforme con esta situación, se debe crear un efecto neutro (principio de neutralidad) sobre la producción de manera tal que lo correspondiente al impuesto sea trasladado en todas las etapas de producción, hasta llegar al consumidor final, quien asume la totalidad del impuesto trasladado en cada etapa productiva. En relación con el principio de destino, el impuesto debe ser aplicado en el lugar en donde se encuentre el destinatario o beneficiario del servicio o del bien intangible.

Con base en el escenario anteriormente descrito es que se presenta el siguiente cuadro, el cual delimita aquellos artículos de la Ley N° 9635, en su título primero relacionado con el impuesto sobre el valor agregado, sobre los cuales son

aplicables las transacciones B2B y B2C tanto para el comercio nacional como internacional; en el tanto se exponen aquellas situaciones que atentan sobre los principios básicos para la tributación y que a su vez afectan al principio de destino del IVA.

Cuadro 7
Situaciones que contempla la Ley N° 9635 conforme a las transacciones B2B y B2C de proveedores extranjeros

Artículo	¿Cumple para B2B?	¿Cumple para B2C?	Explicación
Artículo 1.- Objeto del impuesto. 1.- Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios realizados en el territorio de la República. [...]	Sí	Sí	No hace distinción sobre si la venta o prestación es dirigida a una empresa o un consumidor final, por lo cual su ámbito de acción es enfocado por igual para ambos tipos de transacciones.
Artículo 2.- Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, en forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta Ley. Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente. 1.- Para los fines de esta Ley se entiende por venta de bienes: [...] b) La importación o internación de bienes en el territorio de la República, con independencia de la habitualidad de la actividad del contribuyente. [...]	Sí	Sí	El subinciso b) del inciso 1.- del artículo 2 de esta normativa es dirigido sobre aquellos bienes que son sujetos a las normativas aduaneras y a sus respectivos tributos. Por este motivo, se aplica en igual manera a empresas o consumidores finales que importen bienes tangibles.
Artículo 2.- Hecho generador. [...] 2.- Para los fines de esta ley, se entiende por prestación de servicios toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes. Entre otras, tendrán la consideración de prestación de servicios: a) Los que se deriven de contratos de agencia, de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, que impliquen obligaciones de hacer o de no hacer. b) La transmisión de los derechos de llave. c) El uso personal o para fines ajenos a la actividad de servicios, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos al dominio pleno.	Sí	No	Los subincisos a) y b) del inciso 2.- del artículo 2 son dirigidos a transacciones B2B en las cuales el proveedor de los servicios puede estar indistintamente ubicado en el territorio nacional o no, siendo que para ambos casos se cumple con el principio de neutralidad y destino del impuesto. El subinciso c) del inciso 2.- del artículo 2 de esta normativa es dirigido sobre aquellos servicios que se presten en el país, por lo cual para las situaciones B2B se aplica el principio de neutralidad del impuesto ya que el impuesto es a su vez transferido a lo largo de la cadena productiva. Esta situación en concreto no regula aquellas transacciones B2C en donde el prestatario de los servicios sea una persona o entidad del extranjero por cuanto pierde el principio de destino del impuesto.
Artículo 3.- Momento en que ocurre el hecho generador El hecho generador del impuesto ocurre: [...] 3) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. No obstante lo anterior, en las prestaciones de servicios que originen pagos anticipados anteriores o en el curso de estas, el impuesto se devengará en el momento del cobro del precio por los importes efectivamente percibidos. [...]	Sí	No	Esta medida aplica únicamente cuando la prestación del servicio es ejecutada en el territorio nacional, independientemente si el proveedor del servicio es o no es residente. Por tal motivo para proveedores extranjeros esta norma no los regula, en transacciones B2C ya que el consumidor final no está en la obligación de registrar o informar sobre dicha actividad.
Artículo 4- Contribuyentes Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios. Asimismo, también se considerarán contribuyentes las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas de cualquier naturaleza que efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, bienes intangibles y servicios, las cuales están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de esta ley. En el caso de la compra de servicios o de bienes intangibles, cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el territorio de la República, el contribuyente será el destinatario del servicio o el bien intangible, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo. Igualmente, son contribuyentes todos los exportadores y los que se acojan al régimen de tributación simplificada.	Sí	No	El segundo párrafo de este artículo se refiere a importaciones o internaciones de bienes, tanto tangibles como intangibles y servicios. En las importaciones de mercancías tangibles, la regulación está dada mediante la autoridad aduanera y para servicios e intangibles, se aplica el artículo 30 de la ley. El párrafo tercero hace referencia a proveedores de servicios residentes en el exterior, señalando que el contribuyente será el destinatario del servicio, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto conforme a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo. Para estos efectos, la regla práctica a utilizar es la conocida como reversión del sujeto pasivo. Esta situación cumple para las transacciones B2B, dejando de lado las posibles situaciones B2C que se pudieran presentar ya que estas son cubiertas por el párrafo segundo de este artículo.

Nota: Se presenta extractos de los artículos, con el fin de enunciar lo que interesa para la relación y explicación dentro del ámbito de las transacciones B2B y B2C.

Fuente: Elaboración propia conforme al Ley N° 9635 y a la Directriz Internacional del IVA de la OECD.

El cuadro anterior, sintetiza los artículos de la Ley N° 9635 que se refieren al hecho generador y a los contribuyentes de este impuesto, toda vez que únicamente en algunos se encuentran en asocio con las prácticas mundiales para la tributación del IVA y con las directrices o guías que emite para estos efectos la OECD.

En lo que respecta a las transacciones B2B en donde el proveedor de mercancías o servicios (incluyendo bienes intangibles) se encuentra establecido en el extranjero, el artículo 4 señala que el contribuyente del impuesto pasa a ser la empresa o persona física con actividad lucrativa en el tanto sea a su vez contribuyente de este impuesto. Esto quiere decir que un contribuyente (persona física con actividad lucrativa o empresa) que adquiera bienes, tangibles o intangibles; o servicios en el exterior debe informar y enterar al fisco lo correspondiente al IVA por dichas transacciones, las cuales a su vez, pueden ser aplicadas como un crédito fiscal en la declaración del impuesto, de manera tal que lo correspondiente a este impuesto será incorporado a las distintas etapas del proceso productivo que lleve ese determinado bien o servicio. Así las cosas, mediante la aplicación de este principio conocido como reversión del sujeto pasivo o *reverse charge* como es llamado en términos anglosajones, se mantiene la neutralidad del impuesto, por medio del método de deducción financiera, siendo a su vez, que se cumple con el principio de destino, al trasladar el impuesto hasta el consumidor final de dichos bienes o servicios.

Como complemento a lo indicado, el artículo 48 del Reglamento del IVA, se refiere a la utilización de la regla de reversión o inversión del sujeto pasivo, al indicar que el adquirente del servicio digital transfronterizo o bien intangible que los incorpore en sus operaciones como contribuyente del impuesto, está en capacidad de utilizar el crédito fiscal, para lo cual deberá emitir el comprobante electrónico que respalde dicha adquisición.

En el caso de las transacciones B2C, en donde el proveedor suministre bienes tangibles, dada la particularidad física de estos, serán tasados en el IVA cuando presenten los documentos requeridos por la administración aduanera para su debida nacionalización e ingreso al territorio nacional. Refiriéndose a los bienes intangibles o servicios prestados por una empresa o persona física desde el extranjero y siendo que a su vez el receptor es un consumidor final ubicado en Costa

Rica, el citado proyecto de ley propone establecer un vínculo regulatorio para las transacciones digitales que involucren la prestación de servicios o pongan a disposición de consumidores finales bienes intangibles. Sintetizando esta situación, por medio de un ejemplo, es el caso del servicio de *Netflix*, el cual es ejecutado por un proveedor en el extranjero y es dirigido a un consumidor final ubicado en el territorio costarricense.

La Ley N° 9635 establece una regulación para este tipo de transacciones, las cuales según lo ha dicho OECD originan la erosión fiscal y el traslado de utilidades, siendo un tema de estudio cobijado en el Proyecto BEPS citado. Sobre el particular, la Ley del impuesto al valor agregado, expone en su artículo 30 el mecanismo dual por medio del cual la administración tributaria costarricense recaudará este impuesto. Los alcances y análisis de esta disposición se amplían en el siguiente capítulo como parte de los procesos relacionados con la normativa costarricense.

D. Perspectivas teóricas de la investigación

La presente investigación se basa en elementos exploratorios y descriptivos, toda vez que cuenta con diseños transeccionales para ambos tipos. Los diseños transeccionales exploratorios tratan una exploración inicial en un momento específico o único, tal y como lo menciona Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 155). Añade Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 155) que este tipo de diseño “Se trata de una exploración inicial en un momento específico.”, de ahí su estrecha relación con el tema bajo estudio por tratar las implicaciones del comercio electrónico con la incidencia fiscal en un impuesto al consumo, como es el caso del impuesto sobre el valor agregado.

En lo que respecta al diseño transeccional descriptivo, Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 155) argumenta que “tienen como objetivo indagar la incidencia de las modalidades o niveles de una o más variables en una población.” Tal es el caso de las variables sujetas a investigación en la presente, relacionadas con el

tratamiento que deben implementar los emisores de tarjetas de crédito y débito al IVA en las transacciones transnacionales de bienes intangibles y servicios, además de la participación de los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, considerando el análisis comparativo con otros países.

La investigación se complementa además con la utilización de la herramienta de recolección de datos denominada cuestionario, “el cual consiste en un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir” Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 217). La utilización de esta herramienta es mediante dos tipos de cuestionarios, uno dirigido a expertos nacionales y el segundo a especialistas internacionales residentes en países en donde mecanismos similares al de Costa Rica se han implementado.

Los cuestionarios elaborados para este estudio, visibles en los anexos 4 y 5, se componen tanto de preguntas abiertas, las cuales no delimitan de antemano las alternativas de respuesta” Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 220), como cerradas, con “categorías u opciones de respuesta que han sido previamente delimitadas.” Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 217).

Sobre el particular, el cuestionario aplicado a expertos nacionales está compuesto en su totalidad por preguntas abiertas, ya que “se desea profundizar una opinión o los motivos de un comportamiento.” Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 221), en este caso sus percepciones con respecto al mecanismo recaudatorio propuesto en la Ley del IVA y normativa accesoria desarrollada por el Poder Ejecutivo y la Dirección General de Tributación.

En contraposición, los cuestionarios dirigidos a los especialistas internacionales se componen en mayor proporción por preguntas cerradas en donde “se reduce la ambigüedad de las respuestas y se favorecen las comparaciones entre las respuestas (Burnett, 2009)” citado por Hernández Sampieri R. et al (2014, pág. 220). Lo anterior se debe a que son países con mecanismos

recaudatorios implementados desde hace varios años atrás y por ende, las opciones de respuesta consideraron sus normativas, estándares y prácticas.

**Capítulo II Procesos relacionados con la normativa costarricense,
colombiana y española en el IVA en transacciones
internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a
consumidores finales**

El presente capítulo presenta los resultados de la búsqueda bibliográfica mediante la cual se atiende lo planteado en el primer y segundo objetivos específicos de la investigación. Para una mejor descripción de los hechos, la primera parte de este capítulo presenta las generalidades del Ministerio de Hacienda, además del marco legal mediante el cual opera su Dirección General de Tributación. La segunda parte del capítulo describe la normativa desarrollada por Costa Rica, la Unión Europea, España y Colombia, además de los lineamientos generales que la OECD puntualiza como mejores prácticas para la recaudación del impuesto en la modalidad en estudio.

A. Marco contextual del Ministerio de Hacienda y normativa atinente

En este apartado se hace una reseña del Ministerio de Hacienda, sus orígenes, dependencias y principales funciones, de manera tal que se introduzca a la Dirección General de Tributación como ente competente del control de los impuestos internos, entre ellos el que involucra esta investigación.

En línea con lo anterior, se introduce los principales aspectos del impuesto general sobre las ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, para finalmente desarrollar la aplicación del impuesto sobre el valor agregado.

1. Ministerio de Hacienda

a) Reseña histórica

Originalmente fue constituido mediante el Decreto Ejecutivo LV del 14 de octubre de 1825, bajo el nombre de Tesorería General de Hacienda del Estado, siendo Jefe de Estado Juan Mora Fernández. El 25 de octubre de ese mismo año, se cambió su nombre por el de Dirección General de Hacienda. En 1948, como

consecuencia de una serie de modificaciones de sus objetivos y funciones su nombre fue variado por el de Ministerio de Economía y Hacienda.

Para 1966 la Dirección General de Estadísticas y Censos y la Dirección General de Integración Económica de la Cartera de Economía y Hacienda se separan pasando esta última institución a llamarse Ministerio de Hacienda.

Según se señala en su memoria institucional del 2017:

El Ministerio de Hacienda es el encargado de asegurar a la sociedad costarricense los recursos financieros al menor costo posible para satisfacer las necesidades sociales y promover su adecuada asignación; además, es un ente que contribuye a la gobernabilidad ejerciendo una sólida rectoría en el ámbito fiscal del país y apoyando a las instituciones y clientes para el logro de los objetivos prioritarios nacionales.

b) Plan estratégico

El Plan Estratégico Institucional del Ministerio de Hacienda está elaborado con un horizonte de tiempo hacia el 2023 del cual se rescata la misión, visión y valores, los cuales son presentados a continuación:

Misión

“Somos la institución rectora de la política fiscal que garantiza la obtención y aplicación de los recursos públicos, según los principios de economía, eficiencia y eficacia, mediante procesos modernos e integrados, para lograr una sociedad más próspera, justa y solidaria.”
Ministerio de Hacienda (2019 a).

Visión

“Ser la institución líder, innovadora y eficiente en la gestión responsable y transparente de la política fiscal, para propiciar la mejora en la calidad de vida de los habitantes de Costa Rica”. Ministerio de Hacienda (2019 a)

Valores

Los valores éticos que inspiran y soportan la gestión de los funcionarios del Ministerio de Hacienda son:

1. “Integridad: actuar con rectitud, bajo un compromiso con la honestidad, la franqueza y la justicia.
2. Responsabilidad: llevar a cabo las tareas con diligencia, seriedad y prudencia desde el principio hasta el final.
3. Eficiencia: cumplir con los objetivos y metas programadas, utilizando racionalmente los recursos disponibles.
4. Transparencia: llevar a cabo la función pública sin tener nada que ocultar, aceptando y facilitando que la gestión sea observada en forma directa por los grupos de interés.
5. Compromiso: identificarse con el Ministerio de Hacienda, logrando dar el máximo esfuerzo en el desempeño de las funciones
6. Calidad de Servicio: satisfacer las necesidades y expectativas del usuario en el desempeño de la función pública.

Excelencia: máxima calidad en el desempeño de las funciones.”

Ministerio de Hacienda (2019 a)

A su vez, los objetivos estratégicos institucionales son presentados en la Plan estratégico institucional 2019-2023 del Ministerio de Hacienda, los cuales son señalados:

“1. Incrementar el cumplimiento tributario mediante el aprovechamiento de las herramientas tecnológicas y procesos eficientes de trabajo, para combatir la evasión.

2. Mejorar la eficiencia e inteligencia en el gasto público, mediante la aplicación de la gestión para resultados en el desarrollo, para contribuir en la reducción del déficit fiscal.

3. Alcanzar un nivel sostenible de la Deuda del Gobierno Central y controlar sus riesgos mediante una estrategia adecuada de gestión, para la consolidación de las finanzas.

4. Modernizar la gestión institucional, mediante la aplicación de un modelo enfocado a procesos, para mejorar los resultados.

5. Mejorar la gestión tecnológica mediante el uso de tecnologías innovadoras que permitan la integración y seguridad de la información, para la toma de decisiones.”

Ministerio de Hacienda (2019 a)

c) Organigrama y dependencias

La estructura organizativa vigente fue aprobada por el Área de Modernización del Estado del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica mediante oficio DM-135-99 de 21 de octubre de 1999, y presenta las siguientes modificaciones del citado Ministerio: DM-042-2001, DVM-001-2002 del 07 de enero de 2002, DM-1125-2005 de fecha 20 de julio de 2005, DM-1232-2005 de fecha 08 de agosto de 2005, DM-0987-06 del 3 de octubre de 2006, DM-706-2007 del 2 de mayo 2007, DM-2180-2008 del 8 de setiembre de 2008, DM-673-2009 del 4 de mayo de 2009, DM-143-2010 del 25 de enero del 2010, DM-297-2010 del 15 de febrero del 2010, DM-894-2010 del 16 de abril del 2010, DM-066-2011 del 8 de febrero del 2011, DM-130-2011 del 8 de febrero del 2011, siendo la más reciente modificación la DM-030-12 del 24 de enero del 2012.

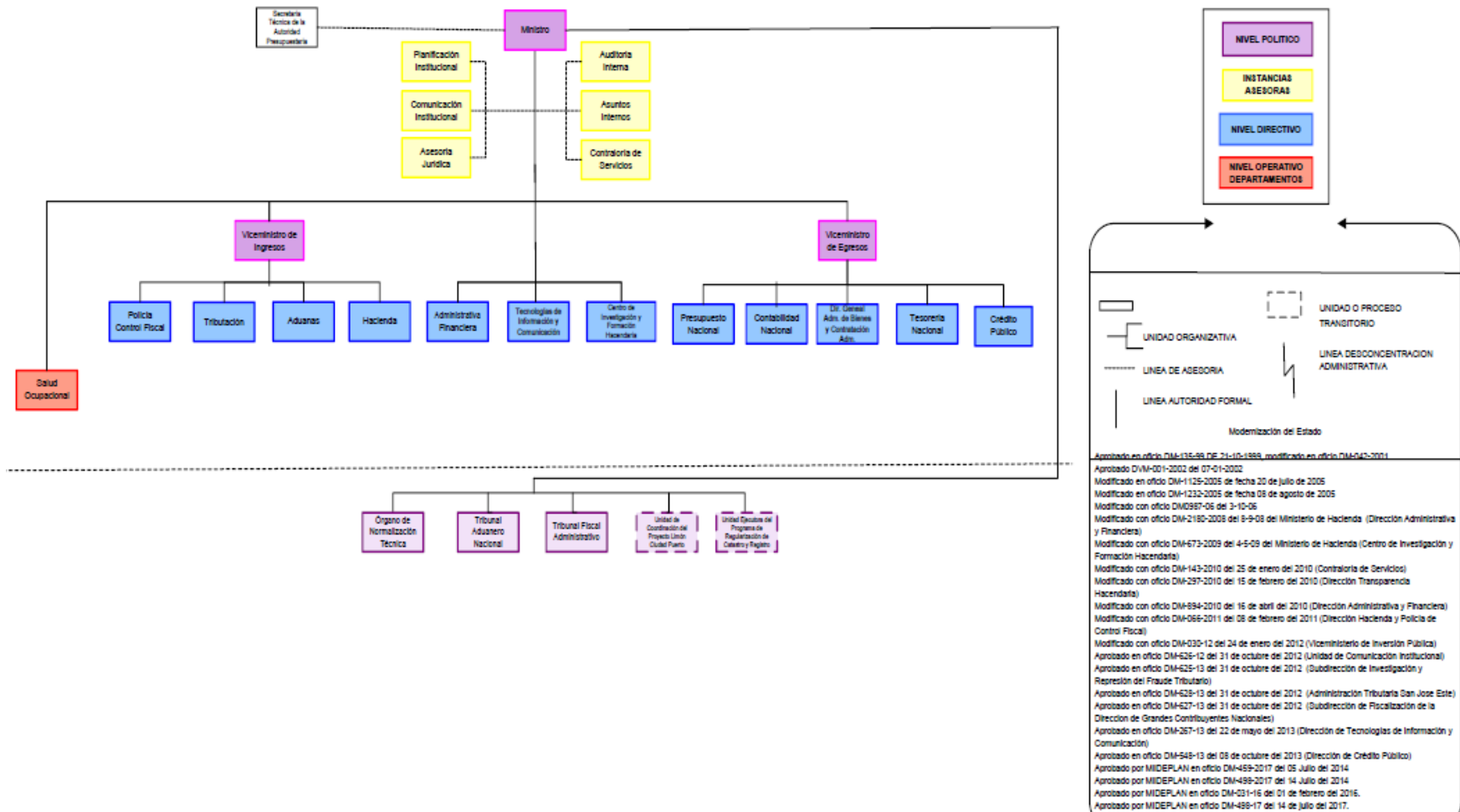
El Ministerio de Hacienda tiene de las siguientes dependencias:

- Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.
- Planificación Institucional.
- Comunicación Institucional.
- Asesoría Jurídica.
- Dirección General de Auditoría Interna.
- Asuntos Internos.
- Contraloría de Servicios.
- Centro de Investigación y Formación Hacendaria.
- Dirección Administrativa y Financiera.
- Dirección de Tecnologías de Información y Comunicación.
- Dirección General de Bienes y Contratación Administrativa.
- Dirección General de Contabilidad Nacional.
- Dirección General de Crédito Público.
- Dirección General de Presupuesto Nacional.
- Tesorería Nacional.

- Dirección General de Hacienda
- Dirección General de Tributación
- Dirección de la Policía de Control Fiscal
- Servicio Nacional de Aduanas
- Órgano de Normalización Técnica
- Tribunal Aduanero Nacional
- Tribunal Fiscal Administrativo

Seguidamente se presenta el organigrama del Ministerio de Hacienda en la figura N° 1.

Figura 1
Organigrama Ministerio de Hacienda
2018



Fuente: Web Ministerio de Hacienda, 2018.

2. Dirección General de Tributación

a) Reseña histórica

La Dirección General de Tributación (DGT) es una dependencia del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda que depende directa y jerárquicamente del Viceministerio de Ingresos.

Su origen fue la Oficina de la Tributación Directa, Acuerdo N° 160 del 30 de junio de 1917. El 15 de noviembre de 1917 pasa a llamarse la Dirección General de Tributación Directa, según lo dispone el Decreto Ejecutivo N° 10, el cual es reformado y adicionado por el Decreto Ejecutivo N° 13 del 24 de enero de 1918.

En sus inicios estuvo conformada por dos secciones: Contribución Territorial e Impuesto sobre la Renta. Es mediante el Decreto N° 21.427-H del 7 de agosto de 1992 en donde se regula la organización, objetivos y funciones de la Dirección General de Tributación Directa, reestructurándola en divisiones funcionales y administraciones tributarias por medio de varias resoluciones emitidas entre 1993 y 1994.

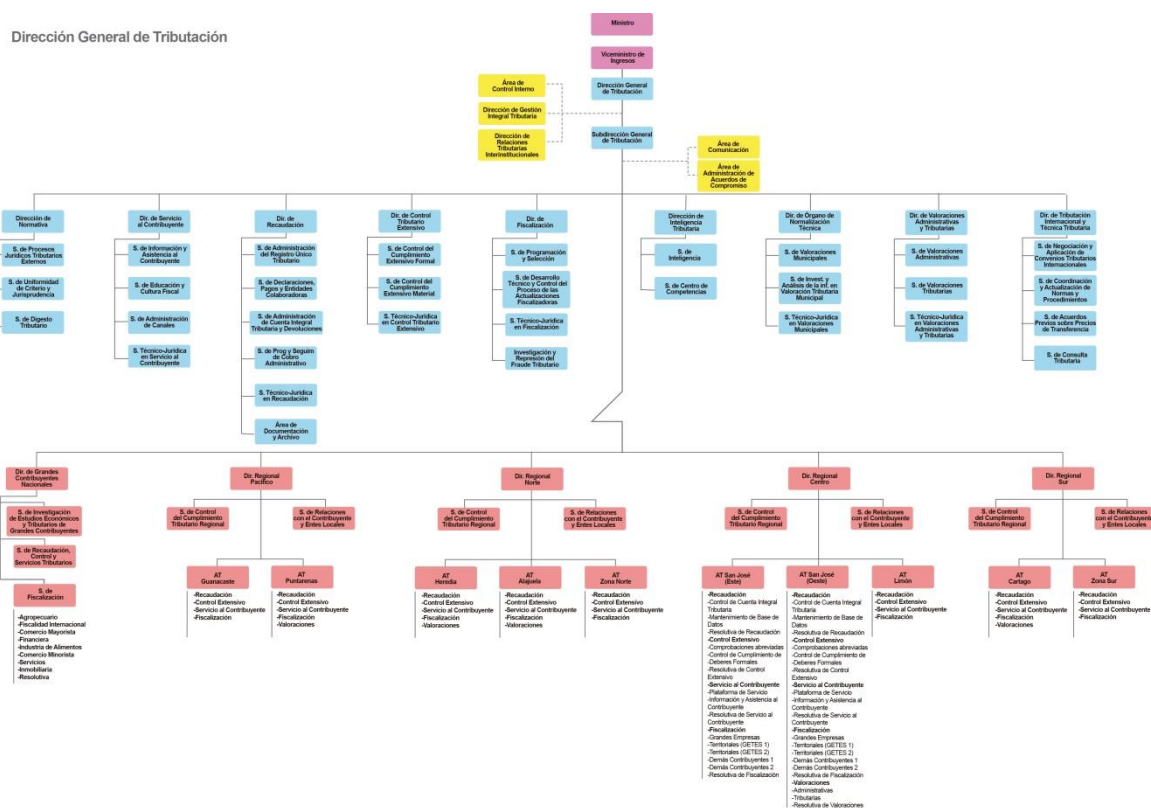
Su nombre actual lo obtiene mediante el Decreto Ejecutivo N° 27.146-H, publicado en La Gaceta N. 136 del 15 de julio de 1998, dado que sus funciones no se limitan a los tributos de naturaleza directa únicamente, sino que también abarcan los impuestos indirectos. A este decreto posteriormente se le adicionó el Decreto N° 27.278-H del 21 de julio de 1998, publicado en La Gaceta N° 182 del 18 de setiembre de 1998, mediante el cual se aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de esta Dirección General y establece una nueva estructura.

Con el Decreto Ejecutivo N° 35.688-H, publicado en la Gaceta N° 14, del 21 de enero del 2010 y sus reformas, se aprueba un nuevo Reglamento de

Organización y funciones de la Dirección General de Tributación, que atiende las competencias legales, según su nueva organización y estructura.

Seguidamente se presenta el organigrama de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda en la figura N° 2.

Figura 2
Organigrama Dirección General de Tributación
2016



Fuente: Decreto Ejecutivo N° 37477-H y sus reformas.

b) Funciones

Entre sus principales se encuentra, la definición de políticas generales, planear, programar y dar seguimiento a las actividades necesarias para alcanzar sus objetivos, aprobar las resoluciones, instrucciones o directrices según corresponda, para brindar seguridad jurídica en sus actuaciones. En lo referente a la

administración de los impuestos, la Dirección General de Tributación actúa como ente rector de los siguientes:

- Impuesto sobre la renta (incluye el impuesto sobre las utilidades, impuesto al salario, impuesto sobre remesas al exterior, impuesto sobre las ganancias de capital y otras retenciones según las cédulas de este impuesto).
- Impuesto general sobre las ventas (vigente hasta el 30 de junio de 2019).
- Impuesto sobre el valor agregado (con rige a partir del 1 de julio de 2019).
- Impuesto selectivo de consumo.
- Impuesto a las personas jurídicas.
- Impuestos sobre la transferencia de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones usados, además de los internados al país con exoneraciones.
- Impuesto a la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones.
- Impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles.
- Impuesto específico sobre bebidas envasadas sin contenido alcohólico y jabón de tocador.
- Impuesto a los productos de tabaco.
- Impuesto específico de consumo sobre bebidas alcohólicas.
- Canon de reserva del espectro radioeléctrico.
- Contribución especial parafiscal FONATEL (Fondo Nacional de Telecomunicaciones).
- Impuesto (derecho) de salida del territorio nacional.
- Impuesto a los casinos y las salas de juego.
- Impuesto sobre los rendimientos y ganancias de capital de los fondos de inversión.
- Impuesto solidario para el fortalecimiento de programas de vivienda.
- Impuesto único sobre los combustibles.
- Timbre de educación y cultura.

De lo anteriormente dicho, se observa que la DGT ejerce el papel de administrador de impuestos directos e indirectos. Los directos son aquellos que recaen directamente sobre los ingresos, utilidades y posesiones, tanto de personas físicas como jurídicas. Por su parte los indirectos o de consumo, se enfocan en gravar la obtención de mercancías y servicios que realizan tanto personas físicas como jurídicas, independientemente de su capacidad de pago o contributiva, de ahí que se consideren como un impuesto de carácter retroactivo.

En el siguiente cuadro se clasifican los impuestos administrados por la DGT según corresponda a directos o indirectos, siendo estos últimos, especialmente el que recae sobre las ventas o sobre el valor agregado, de especial atención en la presente investigación.

**Cuadro 8 Clasificación de los impuestos administrados por la DGT
(Según directos e indirectos)**

Impuestos Directos	Impuestos Indirectos
Sobre la renta (utilidades)	General sobre las ventas (vigente hasta el 30 de junio de 2019)
Sobre la renta (al salario)	Sobre el valor agregado (a partir del 1 de julio de 2019)
Sobre la renta (remesas al exterior)	Selectivo de consumo.
Sobre la renta (otras retenciones)	Específico de consumo sobre bebidas alcohólicas.
Sobre la renta (trabajo independiente)	Específico sobre bebidas envasadas sin contenido alcohólico y jabón de tocador.
Sobre la renta (ganancias y pérdidas de capital)	Único sobre los combustibles.
Sobre la transferencia de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones usados, y la de los internados al país con exoneraciones.	a los productos de tabaco
A la propiedad de vehículos automotores, aeronaves y embarcaciones.	
Sobre el traspaso de bienes inmuebles	
a las personas jurídicas.	
Canon de Reserva del Espectro Radioeléctrico.	
Contribución especial parafiscal FONATEL.	
Derecho de salida del territorio nacional a los casinos y las salas de juego.	
Sobre los rendimientos y ganancias de capital de los fondos de inversión	
solidario para el fortalecimiento de programas de vivienda.	
Timbre de educación y cultura.	

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada.

3. Aspectos elementales del impuesto general sobre las ventas y sobre el valor agregado

La Ley N° 6826 de 8 de noviembre de 1982, deroga en su totalidad la Ley N° 3914 del 17 de julio de 1967, estableciendo un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios que son detallados en su artículo primero, considerándose de tipo consumo de clase indirecta.

La Ley N° 6826 ha sufrido modificaciones a través de los años, siendo algunas de ellas responsables de variar las tarifas en el impuesto general sobre las ventas, siendo que entre las principales: N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 (Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero CA), N° 7097 de 18 de agosto de 1988 (Ley de Presupuesto Extraordinario), N° 7108 de 8 de noviembre de 1988 (Ley de Presupuesto Extraordinario), N° 7141 de 13 de diciembre de 1989 (Ley de Presupuesto para 1990 (Ordinario y Extraordinario), N° 7218 de 5 de enero de 1991 (Ley de Ajuste Tributario), N° 7293 de 31 de marzo de 1992 (Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones) y N° 7543 de 19 de setiembre de 1995 (Ley de Ajuste Tributario).

Asimismo, mediante la Ley 9635 de fortalecimiento de las finanzas públicas, se introduce en el ordenamiento jurídico costarricense la Ley del Impuesto sobre el valor agregado el cual, por regla general grava la totalidad de las ventas de bienes y servicios, toda vez que por excepción se determina aquellos bienes, además de los servicios, que se encuentran exentos. En este orden de ideas, el IVA incorpora estándares y prácticas internacionales como lo es la migración de un “sistema de deducción de créditos limitado a otro de deducción financiera plena en el cual quien cobra el impuesto, deduce el IVA que pagó a sus proveedores y estos al mismo tiempo deducen el IVA que pagaron y así sucesivamente en toda la cadena productiva, con lo cual se garantiza que el impuesto recae verdaderamente en el valor agregado en cada etapa productiva [...], al evitar que impuestos se carguen al costo de producción”, Poder Legislativo (2015). De esta manera, quien vende el bien

o el servicio, debe asegurarse de estar en la capacidad de demostrar lo que les pagó a sus proveedores, en caso que la administración así se lo requiera.

Por su parte, según lo señalan Torrealba A. y Thompson E. en su Guía Técnica de Ley de Impuesto General sobre Las Ventas, este tributo “Se trata de un impuesto que se aplica en las distintas fases del ciclo económico (fabricación, comercialización en sus distintas fases de mayorista y detalle). Por lo tanto, es un impuesto plurifásico”.

De lo dicho por los autores citados se desprenden las principales características que conlleva un impuesto general sobre las ventas o sobre el valor agregado:

- Es un impuesto plurifásico.

Según Torrealba A., Uckmar V., Corasaniti G. y De' Capitani P. (2014), se le considera como plurifásico “[...] pues se cobra en cada una de las etapas de comercialización del producto o mercancía, sobre el valor agregado o añadido que resulta en cada una de ellas.” Esto quiere decir que su cobro se aplica a la diferencia de valor obtenido por cada uno de los factores económicos que intervienen en la importación, comercialización, distribución y venta del producto. Este impuesto siempre tendrá como base imponible, el precio de venta al consumidor final, por tal motivo, en cada una de sus etapas se aplicará la diferencia de valor operada en la comercialización de la mercancía.

- Es un impuesto neutral, de manera que cada participante los paga a sus proveedores por las compras realizadas y a su vez recibe el impuesto por las ventas que este realice a sus clientes, de manera que evita crear distorsiones en la elección de la longitud del ciclo económico.

Con base en lo expuesto se rescata que este impuesto no se va acumulando sobre el precio total de la mercancía o el servicio en cada fase del proceso productivo, omitiendo, la característica de ser un impuesto en cascada, cobrado en cada etapa de la cadena productiva y hasta llegar al consumidor final.

Sobre este particular, la Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda, señala dentro de su Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo que el IGSV dado por la ley N° 6826:

“[...] no es un impuesto sobre las ventas, sino, más bien, un Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) a medias, pues el típico impuesto sobre las ventas opera sobre el valor final de cada venta sin deducción alguna de pagos hechos en etapas anteriores y tiene, por ello, un “efecto cascada”, que es más sensible conforme mayor sea la tarifa que opera”, Comisión ad-hoc de Exministros de Hacienda (2002).

4. Regulación del Impuesto general sobre las ventas

En lo que se refiere a la obligación tributaria dada mediante la Ley N° 6826, esta aplica un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios taxativamente numerados en su artículo 1°. La tarifa única de imposición corresponde al 13%, con un 5% para del consumo de energía eléctrica residencial y un 10% para la venta de madera. Esta tarifa es generada al momento de la venta de bienes, importaciones, internaciones, prestación o facturación de servicios, uso o consumo de mercancías, así como en la consignación y los apartados de mercancías. Por tal motivo no diferencia de los orígenes de la producción, sean bienes producidos internamente o servicios.

La mencionada ley, en su artículo 9, hace exenciones en la aplicación del impuesto por los artículos y mercancías tales como los bienes de la canasta básica

alimentaria, productos veterinarios, insumos agropecuarios, medicinas, exportaciones, entre otros. Poder Legislativo (1982).

Por lo dicho y de conformidad con el artículo 1 de la ley del IGSV, este tributo en Costa Rica es un impuesto tipo IVA, estableciendo limitaciones para el cómputo de los créditos fiscales de los bienes y servicios, ya que únicamente son permitidos aquellos que se incorporan físicamente a operaciones gravadas o exentas y que tengan relación con el proceso productivo. Añade la Dirección General de Hacienda en su estudio sobre el Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013 (2015, pág. 9) que las personas físicas o jurídicas cuyas ventas dependen únicamente de bienes exentos “[...] tienen derecho al crédito fiscal por la compra de insumos gravados, y el mecanismo para reconocer el mismo, es mediante la devolución del impuesto pagado o mediante una autorización que otorga la Administración tributaria para adquirir los insumos sin el pago de impuestos, con tal de no generarle al obligado tributario saldos a favor”.

5. Determinación del impuesto general sobre las ventas

La determinación de este tributo es conforme con las disposiciones del artículo 14 de la ley 6826 del IGSV y se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

Para la determinación del crédito fiscal aplica el criterio conocido como deducción física a partir del análisis de cada fase productiva. En este sentido, el párrafo tercero del artículo 14 de la ley del IGSV, indica que se debe sumar el impuesto pagado sobre las compras, importaciones o internaciones realizadas durante el mes de aquellas mercancías utilizadas en el proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta.

En caso de que los créditos superen a los débitos, se originará un saldo a favor del contribuyente, el cual puede ser compensado en los próximos meses o bien su devolución puede ser solicitada por el interesado.

Como complemento, la Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda, señala dentro de su Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo (2002) que el criterio utilizado para determinar la base imponible del impuesto es por medio de:

“ [...] un sistema mixto de identificación del objeto del impuesto general sobre las ventas: en relación con los bienes o mercancías, se acude a un concepto genérico, sin enumerar bienes o mercancías concretas, creando así una categoría conceptual y, sólo por medio de una exención explícitamente establecida se excluye a un bien del pago de este impuesto. En relación con los servicios, por el contrario, se utiliza un método taxativo mediante el cual únicamente se someten a imposición los servicios incluidos en una (pequeña) lista. Aquellos que no lo estén, no están sujetos al gravamen, lo que erosiona significativamente la base imponible.” Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda (2002).

6. Impuesto sobre el valor agregado

El IVA, es introducido en Francia en 1954 como un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de mercancías y servicios, por lo que se puede afirmar descende de los gravámenes sobre las ventas. Se aplica en cada una de las etapas de un proceso productivo tanto industrial como de servicios, lo cual lo convierte en un impuesto trazable, desde la etapa inicial hasta que recae en el consumidor final de los bienes o servicios.

Este impuesto crea una cadena de pago que transforma a cada eslabón en una parte clave para su control a lo largo de un proceso productivo, siendo una de

sus mayores ventajas. Es así como el vendedor lo cobra en toda transacción de bienes o servicios y se reembolsa el impuesto pagado a su proveedor, para lo cual debe documentar dicha compra. Este mecanismo de acreditación y reembolso hacia los proveedores iniciales de la cadena es el medio por el cual el Fisco controla el pago y la liquidación del impuesto por parte del proveedor inicial. Dicha supervisión, limita la posibilidad de evadir el impuesto sobre la renta, dada la posibilidad de establecer controles cruzados entre vendedores y proveedores. Cabe destacar que las exoneraciones rompen la cadena y le restan eficacia al sistema del IVA como mecanismo de fiscalización.

A su vez, la Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda, señala dentro de su Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo (2002) que:

“ [...] el IVA permite la deducción de los pagos en las etapas previas, de modo que sólo se cobra sobre los valores agregados en cada etapa y al fin de cuentas sólo opera una vez sobre el valor final de los bienes y servicios al que se aplica. [...] El IVA que es cargado en varias etapas del proceso productivo, afecta el consumo como forma de expresión de la capacidad económica de los agentes y si él opera con una tasa única, y con pocas excepciones a la base, el IVA resulta relativamente neutral en la asignación de recursos, y no incentiva la integración artificial de procesos productivos (como hace el Impuesto sobre las Ventas)”. Comisión ad-hoc de exministros de Hacienda (2002).

En el caso de Costa Rica, la Ley 9635 de fortalecimiento de las finanzas públicas, introduce en su Título I el impuesto sobre el valor agregado el cual se caracteriza por pasar de un sistema de deducción de créditos bastante limitado a otro de deducción financiera plena, en el cual quién cobra el impuesto, deduce el IVA que pagó a sus proveedores y estos al mismo tiempo deducen el IVA que pagaron, hasta complementar toda la cadena productiva. Tal y como se ha dicho con anterioridad, esto garantiza que el impuesto recae verdaderamente en el valor

agregado de cada etapa productiva y dota a la estructura del impuesto de una deducción financiera plena que promueve la mejora en la competitividad de los productos locales, al evitar que impuestos se carguen al costo de producción, además de mejorar el control del impuesto, toda vez que el vendedor debe respaldar sus transacciones con la finalidad de demostrar lo pagado a sus proveedores. Es de indicar que esta Ley, reforma de forma integral la Ley N° 6826, no obstante, tal y como se indica en el alcance de esta investigación, para facilitar la lectura, cuando se menciona la Ley N° 6826 se refiere al IGSV; a su vez, cuando se hace referencia al IVA, es la Ley N° 9635.

7. Regulación del impuesto sobre el valor agregado

El artículo 1 de la Ley 9635 establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios que sean prestados o realizados en el territorio de la República. Para una mayor claridad, este artículo presenta casos específicos cuando se está ante la presencia de venta de bienes o prestación de servicios.

Cuadro 9 Venta de bienes y prestación de servicios realizados en el territorio de la República

(Según Ley 9635)

Venta de bienes	Prestación de servicios
Cuando sean puestos a disposición del adquirente y deban ser transportados.	Cuando sean prestados por un contribuyente del impuesto, ubicado en el territorio nacional.
Cuando deban ser transportados para poner a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el territorio nacional.	Cuando el destinatario sea un contribuyente del impuesto y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios.
Cuando los bienes sean importados.	Los relacionados con bienes inmuebles, cuando estén localizados en el citado territorio.
	De transporte terrestre, por la parte de trayecto que acontezca en el territorio de la República. En transporte marítimo y aéreo,

	cuando se origine en el territorio de la República.
	Los relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, así como las exposiciones comerciales, incluyendo los servicios de organización de estos y los demás servicios accesorios a los anteriores, además de los digitales o de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o la plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio.

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada.

La venta de bienes y prestación de servicios a que hace referencia la ley del IVA, debe acontecer de manera habitual con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente y a su vez debe ser ejecutada por una persona o empresa.

Respecto a las tarifas del impuesto, el IVA mantiene la tarifa general del 13% y tres tarifas reducidas del 4%, 2% y 1% para bienes y servicios específicos tales como servicios de salud privados, medicamentos, educación privada (aquellos donde no intermedie autorización de un ente público competente en la materia educativa), bienes incluidos en la canasta básica alimentaria, los productos veterinarios y los insumos agropecuarios y de pesca no deportiva, entre otros.

Para la aplicación de los créditos del impuesto, el capítulo V del IVA establece como regla general, la deducción financiera plena, la cual es complementada con reglas para la determinación del impuesto, la utilización del crédito fiscal, junto con sus respectivas limitaciones, exclusiones y restricciones. Establece además los requisitos formales del crédito fiscal y las operaciones que dan derecho a crédito fiscal, incluidas aquellas sin derecho al crédito.

Al igual que el IGSV y como medida para combatir la regresividad del impuesto, los artículos 8 y 9 del IVA establecen las exenciones y no sujeciones del impuesto respectivamente.

8. Determinación del impuesto sobre el valor agregado

Los lineamientos para la determinación del impuesto son presentados en el artículo 16 de la ley del IVA que establece que el impuesto por pagar es el determinado por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. Al ampliarse la base del impuesto, se toma en cuenta una mayor cantidad de bienes y servicios adquiridos y prestados, razón por la cual el IVA no contempla las limitaciones establecidas en la ley 6826 respecto a la aplicación de créditos. No obstante, existen limitaciones y regulaciones para la aplicación del crédito fiscal.

Se rescata de la ley 6826 y a su vez, como norma general de aplicación de los impuestos, la posibilidad que ante un crédito fiscal mayor que el débito en un periodo fiscal, la diferencia constituya un saldo a favor del contribuyente para compensarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la ley 9635.

9. Características del impuesto sobre el valor agregado

- Su obligación tributaria, se obtiene de la diferencia entre el monto cobrado en la venta de un bien o servicio (débito fiscal) y el pagado en las compras asociadas a la producción de dicho bien o servicio (crédito fiscal).

Para la determinación del crédito fiscal se incluyen los bienes de capital empleados en la producción del artículo vendido, también conocida como deducción financiera. Este concepto se amplía en el marco teórico.

- Los bienes y servicios se gravan en el país en que son consumidos. Eso se conoce como el principio de destino.

- Las importaciones son gravadas al ingresar al país por medio de la presentación de la Declaración de importación ante la administración aduanera.
- Es un Impuesto proporcional, a mayor base mayor es el impuesto, toda vez que mantiene su tasa porcentual de aplicación.
- Es igualmente un impuesto plurifásico, cobrado en cada una de las etapas de comercialización del producto o de la cadena productiva, hasta llegar al consumidor final, favoreciendo el control tributario.
- Grava por igual bienes y servicios, no obstante, en ocasiones y para reducir su regresividad, se excluyen de la base imponible del impuesto productos de la canasta básica alimentaria, productos veterinarios, insumos agropecuarios y de pesca así como algunos servicios, entre los que destacan los financieros.

Finalmente, para corregir la regresividad del IVA se debe iniciar por la llamada trinidad imposible de los impuestos al consumo (Barreix, Bès y Roca 2011), toda vez que se busque que este tributo sea totalmente progresivo, atendiendo las tres variables a saber: base amplia, una tasa uniforme y que no sea regresivo.

B. Procesos tributarios respecto a las tarjetas de crédito y débito

Para efectos de los mecanismos de control que ejerce la administración tributaria mediante las tarjetas de crédito y débito, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios le confiere potestad para ejercer control tributario, en aras de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. El artículo 103 de este cuerpo normativo, establece en su inciso d) las retenciones a cuenta de los diferentes tributos que

administra y que se deban liquidar mediante declaraciones autoliquidaciones de los sujetos pasivos

Las retenciones más significativas son aquellas que aplican un porcentaje de retención en el IGSV sobre los negocios afiliados a una empresa de adquirencia de tarjetas de crédito y débito, de conformidad con el artículo 29 de la Ley del IVA (antiguo artículo 15 bis de la Ley del IGSV) y 41 de su reglamento (antiguo artículo 20 bis del reglamento a la Ley N° 6826). Otra modalidad de retención, es la regulada mediante la resolución N° DGT-R-035-2014 y que establece una retención del dos por ciento en el impuesto sobre la renta a los profesionales externos que vendan sus servicios en los procesos de formalización de cualquier producto financiero. A su vez, las resoluciones N° DGT-R-036-2014 y la N° DGT-R-040-2014 establecen una retención del dos por ciento en el impuesto sobre la renta, por parte de las entidades financieras que procesen pagos por medio de tarjeta de crédito o débito

Como parte de las medidas de control que ejerce la Dirección General de Tributación se encuentran los requerimientos de información al contribuyente, los cuales van desde la presentación de los estados financieros auditados (únicamente para personas clasificadas como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales), libros de actas, archivos, registros contables, medios electrónicos de almacenamiento y toda otra información de trascendencia tributaria. Estos requerimientos de información se encuentran bajo el amparo legal del artículo 104 del CNPT.

Una medida para verificar la veracidad de la información que suministran los contribuyentes, es a través de la información de terceros (artículo 105 del CNPT) bajo lo cual toda persona, física o jurídica, pública o privada, está obligada a proporcionar, a la Administración tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. Para estos efectos, la Administración emitió la resolución N° DGT-R-042-2015 (modificada parcialmente

por las resoluciones N° DGT-R-29-2016 y N° DGT-R-071-2019) sobre el suministro general de la información previsiblemente pertinente, derivada de las relaciones económicas, financieras y profesionales entre obligados tributarios, con la finalidad que los obligados tributarios presenten electrónicamente el resumen de sus operaciones económicas con terceros.

A partir de lo anteriormente presentado, la Dirección General de Tributación, únicamente ejerce medidas de control mediante la utilización de las tarjetas de crédito y débito para las transacciones locales, donde proveedor y consumidor se encuentran dentro del territorio de aplicación del impuesto, Costa Rica. Esta situación se debe por dos razones, la primera de ellas es la referente a la aplicación de la Ley N° 6826 y a su reducido alcance a respecto a los servicios que en ella se sujetaban al impuesto. La segunda razón obedece a que la Ley N° 9635 entra a gravar la totalidad de servicios y en especial aquellos que son prestados por un proveedor extranjero, siendo que el Poder Ejecutivo y la DGT deben emitir los lineamientos procedimentales para la regulación y coherente implementación.

C. Costa Rica: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos

La Ley de fortalecimiento de las finanzas de las finanzas públicas introduce en su Título I la Ley del impuesto al valor agregado, la cual contiene la normativa legal necesaria para gravar en este impuesto las transacciones provenientes del extranjero y dirigidas a consumidores finales ubicados en territorio costarricense. Las provisiones que la ley expone en los artículos 1, 2, 3 y 4 son el sustento para desarrollar la norma expuesta en el artículo 30 (percepción del impuesto sobre el valor agregado en compras de servicios internacionales). En el siguiente cuadro se sintetizan los principales elementos de estos artículos introductorios:

Cuadro 10 Artículos de la Ley del IVA que dan sustento al gravamen de los servicios internacionales dirigidos a consumidores finales

(Según Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas)

Artículo	Descripción	Alcance
Artículo 1- Objeto del impuesto	1. Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados , realizados en el territorio de la República.	La línea resaltada en este artículo hace referencia a los posibles medios tecnológicos y de comunicación mediante los cuales se puede dar la prestación de bienes o servicios en el territorio costarricense.
Artículo 1- Objeto del impuesto	2. A efectos de este impuesto, se entenderán realizados en el territorio de la República: [...] b) Las prestaciones de servicios en los siguientes casos: [...] ii. Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios.	El subinciso ii. introduce al artículo 4 refiriéndose a los sujetos que se clasifiquen como contribuyentes sea que el destinatario esté ubicado en Costa Rica, sin importar la ubicación del prestatario y del lugar desde el que se presten los servicios, con lo cual la Ley se refiere desde su artículo primero a los servicios digitales transfronterizos donde un proveedor se encuentra en un determinado país y el consumidor final en Costa Rica.
Artículo 2- Hecho generador.	2. [...] c) El uso personal o para fines ajenos a la actividad de servicios	Según lo dispuso el legislador, el hecho generador del IVA en la prestación de servicios, incluye la utilización de dicho servicio para un uso personal o ajeno a una actividad comercial de servicios. Esto se refiere a las transacciones transfronterizas B2C de intangibles y servicios.
Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador.	5. En las importaciones o internaciones de bienes intangibles y servicios puestos a disposición del consumidor final, en el momento en que se origine el pago, la facturación, la prestación o la entrega, el acto que se realice primero.	El numeral 5. del artículo 3 es específico para las transacciones B2C y establece que el impuesto se genera con el acto que acontezca primero, sea pago, facturación, prestación o la entrega del intangible o servicio digital.

Artículo 4- Contribuyentes.	[...] Asimismo, también se considerarán contribuyentes las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas de cualquier naturaleza que efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, bienes intangibles y servicios, las cuales están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de esta ley.	La disposición señalada el segundo párrafo de este artículo da el rango de contribuyentes a las personas ahí señaladas cada vez que efectúen importaciones o internaciones de bienes tangibles, bienes intangibles y servicios con lo cual, las transacciones B2C de proveedores transfronterizos estarían sujetas al IVA.
--------------------------------	--	--

Fuente: Elaboración propia con base a la información recopilada. El resaltado es propio.

La información presentada en el cuadro anterior, es la base para que mediante el artículo 30 de la ley, se establezca el cobro del IVA para todas aquellas compras de servicios internacionales que realizan los consumidores finales ubicados en el territorio de aplicación del impuesto. Para estos efectos, este artículo propone la utilización de dos modalidades para su implementación: el cobro del IVA por medio de proveedores o intermediarios que ponen a disposición servicios digitales o intangibles a un consumidor final y la percepción del IVA en compras internacionales de servicios digitales o intangibles por medio de los emisores de tarjetas internacionales de débito y crédito.

En atención a lo indicado, el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en adelante Reglamento IVA, expone de manera general, en la Sección II del Capítulo IX, los lineamientos para el cumplimiento de los sujetos indicados con anterioridad toda vez que el mismo define para los proveedores e intermediarios de los servicios digitales transfronterizos, el procedimiento para su cumplimiento el cual es emitido por la Administración tributaria vía resolución general. Misma disposición aplica para el cumplimiento de los agentes perceptores, en específico a la declaración y pago de los importes percibidos, incluyendo el listado de proveedores o transacciones sobre las cuales se debe practicar la percepción.

Como resultado de lo anterior, se presenta el análisis correspondiente al cumplimiento de los proveedores internacionales y emisores nacionales, conforme a las siguientes resoluciones:

- DGT-R-13-2020 titulada “Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos”, publicada en el Alcance digital N°144 a La Gaceta N° 139 del 12 de junio de 2020 y sus reformas.
- DGT-R-018-2020 titulada “Modificación del Transitorio I de la Resolución DGT-R-013-2020”, publicada en el Alcance digital N° 202 a La Gaceta N°188 del 31 de julio de 2020.
- DGT-R-027-2020 titulada “Modificaciones a la resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos”, publicada en La Gaceta N° 234 del 22 de setiembre de 2020.
- DGT-R-42-2020 con el título “Modificaciones y adiciones a la Resolución N° DGT-R-13-2020, Resolución sobre cobro y percepción del Impuesto sobre el Valor Agregado sobre servicios digitales transfronterizos”, publicada en el Alcance digital N°328 a La Gaceta N°293 del 15 de diciembre de 2020.
- DGT-R-47-2020 llamada “Reforma del Anexo 6 de la Resolución N° DGT-R-13-2020 Resolución sobre cobro y percepción del Impuesto sobre el Valor Agregado sobre servicios digitales transfronterizos”, publicada en el Alcance digital N°328 a La Gaceta N°293 del 15 de diciembre de 2020.

El artículo 1 de la resolución DGT-R-13-2020 establece que su objetivo “es establecer el procedimiento de registro y las obligaciones que deberán cumplir los proveedores de servicios digitales y/o intermediarios que se inscriban voluntariamente como contribuyentes del IVA”, (Dirección General de Tributación 2020, e). Adicionalmente, establece los deberes a cumplir por parte de los emisores de tarjetas de débito y crédito, en su condición de perceptores del IVA, “cuando sus tarjetahabientes adquieran servicios digitales transfronterizos o bienes intangibles”

(Dirección General de Tributación 2020, e), en su condición de consumidor final o contribuyente del IVA. Esta resolución se encuentra vigente desde su publicación, fecha desde la cual los proveedores e intermediarios pueden iniciar su proceso de inscripción sin embargo, de conformidad con su transitorio I, reformado por la resolución DGT-R-018-2020, la percepción por parte de los emisores de tarjetas de débito y crédito así como el cobro del IVA por parte de los proveedores e intermediarios, inicia a partir del 1 de octubre de 2020 (Dirección General de Tributación 2020, d), en aplicación de las disposiciones que en los siguientes apartados se desarrollaran.

La resolución DGT-R-13-2020, establece en su artículo 1 que las disposiciones en ella contenidas son aplicables al cobro del impuesto sobre el valor agregado sobre los servicios digitales transfronterizos, “que sean prestados mediante internet u otras plataformas digitales y adquiridos por parte de un consumidor final o un contribuyente del IVA, a un proveedor de servicios digitales o intermediario no domiciliado en el país, para ser consumidos dentro del territorio nacional”, (Dirección General de Tributación 2020, e). Mismas disposiciones son de aplicación ante la adquisición de “bienes intangibles que efectúen consumidores finales o contribuyentes del IVA a un proveedor domiciliado fuera de Costa Rica, para ser utilizados o consumidos en el país”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

1. Normativa para el cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros.

La normativa analizada para este proceso se relaciona al mecanismo por el cual se faculta a la Administración Tributaria para que establezca el cobro del impuesto por medio de las personas físicas, jurídicas o entidades, que actúen como proveedores o intermediarios. El tipo de personas a las que se refiere esta disposición son extranjeros que son residentes para efectos del impuesto sobre las utilidades en otra jurisdicción y que realizan ventas a nivel internacional (exportaciones de servicios o bienes intangibles), a consumidores finales ubicados en otro país.

Según las disposiciones del párrafo segundo del artículo 4 de la ley, este tipo de consumidores finales están sujetos al IVA. Por tal motivo, las compras de servicios o intangibles que realicen por medio de internet o cualquier otra plataforma digital y que sean consumidos en el territorio nacional están sujetas al impuesto en cuestión el cual debe ser cobrado y entregado al fisco por medio de los proveedores o intermediarios extraterritoriales. En este sentido, el Reglamento a la ley del IVA reitera la sujeción al impuesto al señalar en su numeral 1) del artículo 46 que un proveedor o intermediario domiciliado en el extranjero debe cumplir cada vez que venda servicios digitales o de telecomunicaciones, por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, Poder Ejecutivo (2019).

En este orden de ideas, la Administración Tributaria, vía resolución DGT-R-13-2020 y sus modificaciones, define el procedimiento de cumplimiento de los prestadores de servicios desde el exterior, en su condición de proveedores y/o intermediarios internacionales de servicios digitales y bienes intangibles.

a) Inscripción

De conformidad con el artículo 3 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado integralmente por medio de la resolución DGT-R-27-2020, el proveedor o intermediario internacional pueden solicitar su inscripción como contribuyente del IVA ante la Administración Tributaria para lo cual deben cumplir con lo siguiente:

- Mediante correo electrónico:
 - Nota donde manifieste su interés para inscribirse como contribuyente en el IVA para la recaudación de los servicios digitales y/o bienes intangibles que preste o facilite para consumo en Costa Rica y a su vez indique los mecanismos que utilizará para identificar que la ubicación del consumo del servicio digital o bien intangible sea en el país.

- Aportar el formulario de inscripción llamado: “Solicitud de Inscripción, Modificación de Datos o Desinscripción de Servicios Transfronterizos”. Este formulario se descarga de la sección “Servicios Tributarios” disponible en la página web del Ministerio de Hacienda y que a su vez se incluye en el anexo 1 de la resolución objeto de estudio.
- Aportar el nombre completo, número de teléfono, dirección postal y correo electrónico de la persona que se desempeñara como contacto con la Dirección General de Tributación.
- Certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad tributaria donde sea residente el proveedor o intermediario.
- Certificación o constancia que demuestre la capacidad legal de actuar de la persona que suscribe los documentos.
(Dirección General de Tributación 2020, c).

Los documentos citados “ [...] pueden ser firmados en forma digital por medio de una firma electrónica reconocida oficialmente en la plaza donde se encuentre domiciliado el proveedor o intermediario, si no dispone de firma digital, deberán ser firmados en forma hológrafa y remitirse una imagen escaneada de la misma”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

En relación con el certificado de residencia fiscal y a la certificación o constancia que demuestre las facultades del signatario, deben cumplir con el trámite de apostillado o de legalización tradicional correspondiente, conforme con la Ley N° 8923 “Convención para la Eliminación del Requisito de Legalización para los Documentos Públicos Extranjeros (Convención de la Apostilla)” y la Ley N° 46 “Ley Orgánica del Servicio Consular” y ser presentado con su debida traducción oficial a la Dirección de Recaudación de la Dirección General de Tributación. Este requisito debe cumplirse dentro de los 3 meses siguientes a que se autorice la inscripción del proveedor o intermediario, (Dirección General de Tributación 2020, c).

Una vez que la Administración Tributaria reciba la documentación antes indicada, verificará el cumplimiento de los requisitos y notificará, en los próximos diez días hábiles, el documento oficial con la aprobación o rechazo de la solicitud de inscripción. En caso de omisión de alguno de los requisitos, la Administración le requerirá la presentación de los mismos o sobre los que es necesario que aporte aclaraciones adicionales, dentro del plazo máximo de tres días hábiles, (Dirección General de Tributación 2020, c).

Para las solicitudes aprobadas, se le indicará al proveedor o intermediario la fecha a partir de la cual debe iniciar con el cobro del impuesto y a su vez se le asigna un Número de Identificación Tributaria Especial (NITE) y otro número para el representante legal, los cuales son requeridos para el uso del sistema de presentación de declaraciones, (Dirección General de Tributación 2020, c). En adición, la Administración retirará el “[...] nombre del proveedor o intermediario de la lista de transacciones sujetas a percepción por parte de los emisores de tarjetas de crédito y débito, de modo que no se efectúe la percepción a partir del momento en que el proveedor o intermediario inicie el cobro del impuesto”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

b) Actualización o modificación de datos

La obligatoriedad del proveedor o intermediario, en su condición de contribuyente, por mantener actualizados sus datos identificativos, se encuentra en el literal a) del artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020. El texto indica que el representante legal debe completar el formulario de “Solicitud de Inscripción, Modificación de Datos o Desinscripción de Servicios Transfronterizos” que se incluye en el anexo 1 de la resolución y que debe enviarse a la dirección electrónica direccionrecauda@hacienda.go.cr. Mediante este formulario, se actualiza la información en el Registro Único Tributario (RUT) de la Dirección General de Tributación, (Dirección General de Tributación 2020, e).

c) Desinscripción

El artículo 6 de la resolución DGT-R-13-2020 estipula el procedimiento por medio del cual el proveedor o intermediario internacional puede optar por la desinscripción del mecanismo voluntario de cumplimiento. Para estos efectos, debe remitir el formulario de “Solicitud de Inscripción, Modificación de Datos o Desinscripción de Servicios Transfronterizos”, al correo electrónico direccionrecauda@hacienda.go.cr, (Dirección General de Tributación 2020, e). Una vez desinscrito, la Administración incluirá su nombre en el listado de proveedores e intermediarios internacionales, para efectos de que los agentes perceptores realicen la percepción correspondiente.

d) Otras consideraciones respecto a la inscripción, modificación y desinscripción

Conforme con lo señala el artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020, el registro por parte del proveedor o intermediario extraterritorial no genera obligaciones tributarias en otros impuestos por lo cual no representa la constitución de un establecimiento permanente para efectos del impuesto sobre las utilidades, (Dirección General de Tributación 2020, e).

Si por algún motivo, debidamente justificado, el proveedor o intermediario requiere de un plazo adicional mayor al que le otorga la Administración Tributaria para iniciar el cobro del IVA, el artículo 5 de la resolución DGT-R-13-2020 dispone que debe comunicarlo, dentro de los cinco días hábiles luego de recibida la notificación correspondiente a su inscripción. A su vez, es requisito que indique la fecha a partir de la cual puede iniciar con el cobro de este impuesto. Hasta entonces, el nombre del proveedor o intermediario se mantiene en el listado para que se le practique la percepción, (Dirección General de Tributación 2020, e). El proveedor o intermediario debe “notificar a la Administración Tributaria sobre la fecha de inicio del cobro del impuesto al menos diez días hábiles antes de dicha fecha y solicitar a

esta que retire su nombre del listado indicado”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

e) Medidas coercitivas y de expulsión

El artículo 3 de la resolución DGT-R-13-2020 señala que “La Administración Tributaria se reserva la potestad de no autorizar la inscripción de una entidad no domiciliada como proveedor o intermediario contribuyente del IVA”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

Por otra parte, la resolución de marras faculta a la Administración Tributaria para desinscribir de oficio a los proveedores o intermediarios extranjeros ante dos posibles situaciones:

- Incumplimiento por dos periodos consecutivos o no de la presentación y/o pago de dos declaraciones del impuesto
- Identificación de los siguientes elementos:
 - La base imponible es inferior a la determinada de acuerdo con información en su poder.
 - Cuando el impuesto cobrado y reportado no se ajuste a la realidad de sus transacciones. Para estos efectos, la Administración Tributaria costarricense puede coordinar “con autoridades tributarias de otros países en las que el proveedor o intermediario se encuentre inscrito como contribuyente y en las que existan mecanismos similares para el cobro de impuestos”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

(Dirección General de Tributación 2020, e).

Como consecuencia de lo expuesto, la Administración Tributaria “requerirá al proveedor o intermediario el cumplimiento de sus obligaciones, otorgándole un plazo de diez días hábiles para que liquide o pague el impuesto, según corresponda”, (Dirección General de Tributación 2020, e). Si luego de vencido dicho

plazo el incumplimiento persiste, la Administración Tributaria cuenta con diez días hábiles para proceder con la desinscripción de oficio y posteriormente incluirá a la entidad en el listado de proveedores e intermediarios extranjeros para que las entidades financieras nacionales procedan con la percepción, a partir de la fecha indicada, (Dirección General de Tributación 2020, e).

f) Periodo

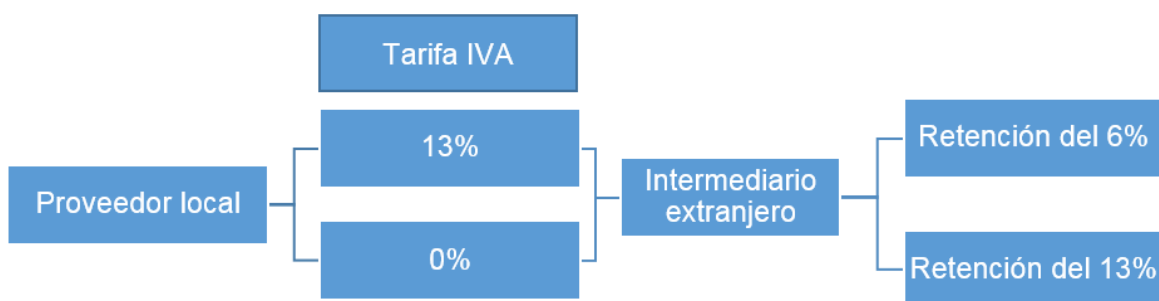
El periodo por el cual el proveedor o intermediario debe liquidar el impuesto cobrado por los servicios y/o bienes tangibles consumidos en territorio nacional es mensual, según lo indica el artículo 9 de la DGT-R-13-2020, (Dirección General de Tributación 2020, e). Adicionalmente, el artículo 24 del Reglamento al IVA establece que el periodo del impuesto es de un mes calendario, (Poder ejecutivo 2019).

g) Tarifas

La resolución DGT-R-27-2020 dispone para el artículo 8 de la resolución DGT-R-13-2020, lo correspondiente a la tarifa del impuesto para ser aplicada por parte del proveedor extranjero, además de la base imponible a utilizar la cual corresponde “al monto bruto de la contraprestación por la venta de servicios y/o bienes intangibles consumidos en Costa Rica, sobre la cual deberá aplicarse la tarifa del 13% de IVA”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

Por su parte el mismo artículo 8 dispone el tratamiento que deben aplicar los intermediarios foráneos, sobre los montos cobrados por cada uno de los proveedores locales que intervienen en la transacción.

Figura 3 Tratamiento en el IVA por parte de los intermediarios extranjeros



Fuente: Elaboración propia con base en la resolución DGT-R-27-2020.

La figura anterior esquematiza la aplicación de tarifas que deben aplicar los intermediarios extranjeros y proveedores locales ante los diversos tipos de escenarios que se puedan presentar. De esta manera, si el proveedor local cobra el 13% correspondiente al IVA, el intermediario debe realizar una retención al proveedor equivalente al 6% del monto de la transacción, antes del cálculo del IVA, (Dirección General de Tributación 2020, c). Por otra parte, si el proveedor local omite el cobro del IVA, el intermediario debe agregar el equivalente al 13% del monto bruto de la transacción, (Dirección General de Tributación 2020, c).

Conforme con el literal c) de este artículo se dispone que “En todos los casos en que el intermediario cobre comisión o cargo alguno al cliente o consumidor final, deberá agregar el equivalente al 13% correspondiente al Impuesto al Valor Agregado”, (Dirección General de Tributación 2020, c). Con esta disposición, la resolución establece que las comisiones que cobra un intermediario extranjero, están sujetas al impuesto y por lo tanto deben ser declaradas.

Finalmente, el literal d) del artículo 8 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020 define que le corresponde al intermediario, en su condición de contribuyente del IVA, cobrar el 13% correspondiente al impuesto como resultado del servicio prestado al cliente, cuando el proveedor local actúe a cuenta y por encargo del proveedor o intermediario

transfronterizo (Dirección General de Tributación 2020, c). Esta disposición es de alcance para aquellos proveedores locales que gozan de acuerdos comerciales con intermediarios internacionales.

En adición con lo indicado en los párrafos anteriores, cuando el intermediario internacional cobra el IVA correspondiente al proveedor local, el impuesto “constituye pago a cuenta del impuesto que el proveedor debe liquidar mediante la presentación de su declaración del Impuesto al Valor Agregado”, artículo 27 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020 (Dirección General de Tributación 2020, c).

h) Presentación de la declaración

Una vez registrado como contribuyente en el IVA, el proveedor o intermediario extranjero tiene la obligación de efectuar el cobro del impuesto por la venta de servicios digitales y/o bienes intangibles a consumidores finales o contribuyentes de este impuesto, que sean consumidos en el territorio nacional, según se expone en el literal c) del artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020, (Dirección General de Tributación 2020, e).

La presentación de la declaración se realiza en la plataforma “Administración Tributaria Virtual (ATV)” (Dirección General de Tributación 2020, e) que dispone el Ministerio de Hacienda para la presentación de las obligaciones tributarias administradas por la DGT. Para su acceso, el proveedor o intermediario debe ingresar con el número NITE y la contraseña que previamente le proporcionó la Administración Tributaria, (Dirección General de Tributación 2020, e).

El artículo 9 de la resolución DGT-R-13-2020 señala que el contribuyente debe utilizar el formulario D-188 titulado “Declaración jurada de cobro de IVA de Proveedores e Intermediarios de servicios transfronterizos mediante internet y otras

plataformas digitales”, expuesto en el anexo 2 de la resolución, (Dirección General de Tributación 2020, e).

La fecha de presentación, es “dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquel en que se dio la venta del servicio digital o bien intangible”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

i) Plazos para presentación y pago

La declaración y pago de los importes percibidos es mencionado en el segundo párrafo del artículo 50 del Reglamento del IVA por lo cual los proveedores o intermediarios, deben declarar y entregar a favor del fisco, las sumas correspondientes de manera mensual, en el formulario y los medios que la Administración Tributaria define en la resolución DGT-R-13-2020, (Poder ejecutivo 2019).

El pago del impuesto debe realizarse a más tardar a más tardar el decimoquinto día natural del mes siguiente al que finaliza el período fiscal correspondiente y existen dos maneras para realizarlo, de conformidad con el artículo 9 de la resolución DGT-R-13-2020, sea mediante un pago local en colones, utilizando la herramienta que pone a disposición el Ministerio de Hacienda o bien, por medio de transferencia bancaria internacional, en dólares estadounidenses, (Dirección General de Tributación 2020, e). En caso que el contribuyente elija realizar una transferencia bancaria internacional, debe asumir la comisión correspondiente, (Dirección General de Tributación 2020, c).

La transferencia de los fondos debe ser comunicada “a la Administración Tributaria mediante un mensaje de correo electrónico enviado a la dirección electrónica direccionrecauda@hacienda.go.cr” (Dirección General de Tributación 2020, e), para que el ingreso de los fondos sea verificado. Cabe destacar que en caso que la transferencia no ingrese al decimoquinto día, el obligado debe cancelar

los intereses y sanciones por las demoras, (Dirección General de Tributación 2020, e).

j) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración

Cuando un proveedor o intermediario cobre el impuesto y posteriormente deje sin efecto, total o parcialmente, alguna operación gravada con el impuesto, corresponde la devolución del impuesto al consumidor final o contribuyente que adquirió el servicio o bien intangible, de conformidad con el artículo 12 de la resolución DGT-R-13-2020 y al numeral 2., del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en relación a las devoluciones realizadas según las prácticas comerciales, (Dirección General de Tributación 2020, e).

La resolución dispone que el proveedor o intermediario puede aplicar los montos reintegrados o devueltos en su declaración del IVA correspondiente al mes en que se aplique dicha devolución al consumidor, de modo que en la declaración se consigne el impuesto neto, (Dirección General de Tributación 2020, e). Para el caso de los intermediarios, estos pueden efectuar “dicha aplicación siempre que en la declaración informativa D-185 “Declaración Informativa Cobro del Impuesto sobre el Valor Agregado por intermediarios de servicios digitales transfronterizos inscritos ante la DGT” conste la información de las devoluciones”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

El artículo 13 de la resolución DGT-R-13-2020 expone la posibilidad por la cual la Administración Tributaria puede devolver el impuesto correspondiente a los cobros efectuados por el proveedor o intermediario, de conformidad con el párrafo décimo del artículo 30 de la Ley del IVA, (Dirección General de Tributación 2020, e). Mediante esta norma legal, el cliente del proveedor o intermediario puede solicitar la devolución del impuesto directamente ante la Administración Tributaria, debido a que ha realizado un uso, disfrute o consumo del servicio o bien intangible

totalmente en otra jurisdicción o que haya adquirido servicios exentos o a entes no sujetos al impuesto, (Poder Legislativo, 2018).

k) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero

En relación con la obligación por parte de los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, a extender comprobantes electrónicos autorizados como respaldo de sus operaciones, el artículo 49 del Reglamento al IVA avala que en su lugar, se utilicen los recibos electrónicos producto de su giro de negocio, el estado de cuenta, resumen bancario o documento equivalente que reciba el consumidor final, consignando por separado el monto de la transacción realizada, del impuesto, (Poder ejecutivo 2019).

En este mismo sentido, el artículo 14 de la resolución DGT-R-13-2020 dispone que los proveedores o intermediarios, inscritos como contribuyentes del IVA, no están en la obligación de extender comprobantes electrónicos autorizados empero, su facturación o comprobante de la transacción debe incluir los siguientes conceptos, ya sea en idioma inglés o español:

- a) Servicios, bienes tangibles y/o bienes intangibles vendidos.
 - b) Monto de cada servicio, bien tangible o bien intangible vendido.
 - c) Monto del IVA cobrado sobre servicios y bienes intangibles.
- (Dirección General de Tributación 2020, e).

l) Identificación de la condición B2B y B2C

De acuerdo con las transacciones bajo la condición B2B o B2C, el inciso c) del artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020 dispone como obligación del proveedor o intermediario internacional, cobrar el IVA por igual, sin importar si se trata de una transacción a consumidores finales (B2C) o contribuyentes del impuesto (B2B), (Dirección General de Tributación 2020, e).

El capítulo IV de la citada resolución establece en sus artículos 25 y 26 las pautas para la aplicación de la regla de reversión del sujeto pasivo para las transacciones internacionales en condición B2B.

De esta manera, el artículo 25 de la resolución de marras establece las condiciones que debe cumplir el comprobante de la transacción para que pueda ser utilizado por un contribuyente del IVA que adquiera de un proveedor extraterritorial, bienes intangibles y/o servicios. En este sentido, cuando un consumidor sea también contribuyente del IVA (B2B), puede utilizar como respaldo de sus compras los siguientes documentos, sean estos en idioma inglés o español, siempre y cuando figure como titular de la factura, cuenta o comprobante (Dirección General de Tributación 2020, e):

- Facturas que emitan los proveedores o intermediarios domiciliados en el exterior.
- Estado de cuenta bancario de la tarjeta con que se pagó el servicio o el bien intangible.
- Documento equivalente y comprobatorio de la transacción que reciba en el que se establezca por separado, el monto de la transacción y su correspondiente impuesto pagado.

(Dirección General de Tributación 2020, e).

En complemento a lo indicado en el artículo anterior, el artículo 26 clarifica sobre la utilización del crédito del impuesto por el monto pagado a proveedores o intermediarios internacionales o a la entidad nacional emisora de tarjetas. Esta disposición es permitida para aquellas personas físicas o jurídicas inscritas ante la Administración Tributaria como contribuyentes del IVA y que a su vez puede ser aplicada ante la adquisición de “servicios digitales o bienes intangibles a un proveedor o intermediario domiciliado fuera de Costa Rica”, (Dirección General de Tributación 2020, e). El crédito fiscal por aplicar corresponde al “monto pagado al

ente emisor de la tarjeta vía percepción o el monto cobrado por el proveedor o intermediario como pago de IVA a cargo del adquirente [...]” (Dirección General de Tributación 2020, e), “[...] por tratarse de servicios digitales o bienes intangibles requeridos para el desarrollo de una actividad económica sujeta a IVA, [...]” (Dirección General de Tributación 2020, e). En consecuencia, mediante esta norma el contribuyente tiene derecho al “crédito fiscal por el impuesto soportado en relación con dichos servicios o bienes intangibles” (Dirección General de Tributación 2020, e), de modo tal que pueda ser incorporado en su proceso productivo y con ello mantenga la neutralidad en la cadena de producción y comercialización.

m) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio

El artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020 dispone como una obligación del contribuyente, proveedor o intermediario extraterritorial de servicios digitales y/o bienes intangibles, el identificar “el lugar de consumo de los servicios digitales y/o bienes intangibles que sean adquiridos por consumidores finales o por contribuyentes de este impuesto, para consumo en el territorio nacional”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

En este mismo sentido, la resolución en estudio en su artículo 7 define los mecanismos para que el proveedor o intermediario identifique el lugar de consumo de los servicios digitales y bienes intangibles vendidos por él. Es así como se presume que existe consumo en el territorio nacional, ante la presencia de alguno de los siguientes elementos:

- a) La dirección en la cual se preste el servicio digital o parte de este, corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
- b) En el caso de los intermediarios, cuando el prestador final del servicio o bien intangible se encuentre domiciliado en el territorio de Costa Rica.

- c) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se presta el servicio digital al cliente, corresponda a Costa Rica.
 - d) La dirección de Protocolo de Internet (IP) del dispositivo electrónico mediante el cual se adquiere o descarga el producto, servicio digital o bien intangible, corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
 - e) El código de país móvil (MCC) de la identidad internacional del suscriptor móvil (IMSI) almacenada en la tarjeta del módulo de identidad del suscriptor (SIM) del dispositivo móvil utilizado por el cliente, corresponda a Costa Rica.
 - f) La dirección o domicilio registrado por el cliente corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
 - g) La ubicación de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente que posee ese banco corresponda a una ubicación en el territorio de la República.
 - h) Cualquier otra información en poder del proveedor o intermediario que permita identificar razonablemente el lugar de consumo.
- (Dirección General de Tributación 2020, e)

Como complemento a lo indicado, el párrafo final del artículo 7 dispone que “Cuando exista más de una forma de determinar la ubicación de consumo y no puedan complementarse, prevalecerá el que se encuentre de primero en los incisos anteriores”, (Dirección General de Tributación 2020, e). Con esta disposición, la Administración Tributaria busca dar claridad para la aplicación de los mecanismos descritos y a su vez jerarquiza su utilización.

n) Disposiciones accesorias para el cumplimiento

El capítulo II de la resolución DGT-R-13-2020 incluye en sus artículos 10 y 11 disposiciones respecto a la información relacionada con las transacciones que

tanto proveedor como intermediario deben resguardar o remitir de manera sistemática a la Administración Tributaria.

De esta manera, el artículo 10 define la declaración informativa que el intermediario debe suministrar con el detalle de las transacciones mensuales sobre las cuales cobró el impuesto, la cual incluye la siguiente información:

- “a) Nombre del proveedor o prestador final del servicio o bien intangible
 - b) Número de identificación del proveedor o prestador final del servicio o bien intangible
 - c) Descripción del servicio o bien intangible vendido
 - d) Tipo de cobro (retención del 6% o cobro del 13%, conforme las reglas del artículo 8)
 - e) Monto cobrado por el servicio o bien intangible vendido
 - f) Monto del IVA cobrado sobre el servicio o bien intangible vendido
 - g) Monto total de la operación.
 - h) Moneda de la operación.”
- (Dirección General de Tributación 2020, e).

En adición con lo anterior, los cobros por comisiones o cargos que realice el intermediario directamente al cliente, deben incluirse en la declaración informativa, (Dirección General de Tributación 2020, e).

La información destacada con anterioridad debe ser remitida a la Administración Tributaria de manera mensual, “ [...] en los primeros cinco días hábiles del mes siguiente al mes en el que se efectuó la venta del servicio o bien intangible” (Dirección General de Tributación 2020, e), mediante la utilización del formulario D-185 llamado “Declaración Informativa Cobro del Impuesto sobre el Valor Agregado por intermediarios de servicios digitales transfronterizos inscritos ante la DGT” (Dirección General de Tributación 2020, e).

De conformidad con el último párrafo del artículo 10, “La Administración Tributaria se encuentra facultada para requerir otro tipo de información de carácter contable, la cual será requerida mediante requerimiento particular al contribuyente”, (Dirección General de Tributación 2020, e).

La segunda disposición respecto al resguardo de información que deben mantener los proveedores e intermediarios son los registros auxiliares que sustenten las declaraciones presentadas. El artículo 11 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado de manera integral por la resolución DGT-R-27-2020, les solicita a los obligados extraterritoriales el mantener la siguiente información para cada cobro y devolución del IVA:

- “a) Número de factura o comprobante.
- b) Fecha de factura o comprobante.
- c) Numero de suscripción.
- d) Nombre del cliente.
- e) Identificación del cliente.
- f) Nombre del proveedor o prestador final del servicio.
- g) Servicio o bien intangible vendido.
- h) Monto del servicio o bien intangible vendido.
- i) Monto del IVA percibido del servicio o bien intangible vendido
- j) Moneda de la transacción.”

(Dirección General de Tributación 2020, c).

Según detalla el párrafo final de este artículo, los anteriores registros deben ser conservados por al menos cuatro años y a su vez, deben ser presentados a la Administración Tributaria cuando se les solicite, (Dirección General de Tributación 2020, c).

2. Normativa para la aplicación de la percepción.

La segunda modalidad que dispone la ley del impuesto sobre el valor agregado para la recaudación del impuesto es valerse de las entidades, públicas o privadas, emisoras de tarjetas de crédito o débito de uso internacional, definidas como emisores, para que actúen como agentes de percepción, cuando sus tarjetahabientes, realicen compras de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional. Dicho de otra manera, este tipo de entidades deben percibir el IVA por cada transacción internacional que realice el tarjetahabiente, (Poder Legislativo 2018).

Es igualmente obligatorio para las entidades receptoras, realizar la percepción del impuesto cuando comercialicen a partir de una cuenta bancaria y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República. Esta disposición es direccionada a aquellas entidades que facilitan la adquisición de cuentas electrónicas en el extranjero similares a *Pay Pal* o bien que promuevan la adquisición de criptomonedas, (Poder Legislativo 2018).

Los alcances del artículo 30 de la Ley del impuesto sobre el valor agregado se asocian a las disposiciones del párrafo segundo del artículo 4 de la ley por cuanto convierte a los tarjetahabientes en contribuyentes del IVA por las adquisiciones de intangibles o servicios digitales que realicen por medio de sus tarjetas de crédito o débito de uso internacional a proveedores extranjeros o bien mediante la utilización de cuentas electrónicas, (Poder Legislativo, 2018). Amplía el artículo 30: “El tarjetahabiente, a quien se le haya efectuado la percepción prevista en esta ley, la aplicará como pago del impuesto sobre el valor agregado que se devengue por la compra de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital.” (Poder Legislativo, 2018).

a) Inscripción en el mecanismo de retención en la fuente

El Reglamento del IVA expone en su artículo 46 que tanto los emisores de tarjetas de débito o de crédito internacionales como aquellas entidades bancarias, públicas y privadas, que comercialicen a través de una cuenta bancaria el pago a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República, deben actuar como agentes perceptores y cobrar el impuesto a sus clientes, tal y como lo amplía el artículo 47 de esta norma, (Poder Ejecutivo 2019).

De conformidad con el artículo 15 de la resolución DGT-R-13-2020 las entidades emisoras de tarjetas de débito o de crédito deben estar inscritas ante la Administración Tributaria y utilizar la página web denominada “Administración Tributaria Virtual”, para el cumplimiento de sus deberes formales, en cumplimiento de las disposiciones de la resolución DGT-R-33-2015, (Dirección General de Tributación 2020, e).

b) Cambio de modalidad para el pago del IVA

El agente perceptor deja de efectuar la percepción cuando la Administración Tributaria le notifique que un determinado proveedor o intermediario de servicios transfronterizos se ha inscrito como contribuyente en el IVA y cumplirá directamente con sus deberes formales y materiales en este impuesto, de conformidad con el artículo 3 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020, (Dirección General de Tributación 2020, c).

c) Adjudicación como agente retenedor

El artículo 47 del Reglamento IVA, se refiere a los agentes perceptores y contribuyentes del impuesto en servicios digitales transfronterizos, toda vez que de conformidad con su numeral 2), atiende la condición de contribuyente del impuesto, el proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando

domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria. Una vez esta inscripción quede en firme, la DGT exime a los emisores de realizar la percepción sobre sus operaciones, En este sentido, la disposición establece que mediante resolución general la DGT definirá el procedimiento para el cumplimiento por parte de este tipo de sujetos, Poder Ejecutivo (2019). Esta resolución es la DGT-R-13-2020, parcialmente modificada por la DGT-R-27-2020.

Las obligaciones del agente perceptor están dadas en la citada resolución, la cual en su artículo 16 estipula que la percepción del IVA se efectúa cuando los tarjetahabientes, utilicen su tarjeta de débito o crédito o cuenta bancaria, “para realizar compras de servicios o bienes intangibles a través de internet o cualquier otra plataforma digital y que, dentro de la trama transmitida durante la transacción, se encuentre alguna de las palabras o términos incluidos en la lista de proveedores o intermediarios de servicios transfronterizos.” (Dirección General de Tributación 2020, c). Adicionalmente y como segunda condición, “la percepción se produce en el momento que el emisor registre en la cuenta del tarjetahabiente la compra o la transacción realizada por este.”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

d) Plazo de implementación de los sistemas informáticos

El transitorio I del Reglamento del IVA define que el inicio de la aplicación de la percepción a los servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles se implementará una vez que la DGT suministre el listado de proveedores o intermediarios a los agentes de percepción, en donde además detalle aquellas que son objeto de percepción. El plazo de implementación es de un mes a partir del envío de la primera lista, Poder Ejecutivo (2019).

En relación con lo mencionado listado y al plazo de implementación de los sistemas informáticos del agente perceptor, la resolución DGT-R-13-2020 omite referirse a un tiempo en específico para que estos procedan con los ajustes que

correspondan sin embargo, en su transitorio I se indica que la percepción por parte de los emisores de tarjetas de débito y crédito, inicia “a partir del primer día natural del mes siguiente a aquel en que la Dirección General de Tributación comunique a estos el listado de proveedores e intermediarios sobre los cuales deberá efectuarse la percepción del IVA mediante tarjetas de débito y crédito y otros medios de pago”, (Dirección General de Tributación 2020, e). Este día es a partir del 1 de octubre de 2020, en consideración con la reforma que tuvo el transitorio I de la resolución DGT-R-13-2020 mediante la resolución DGT-R-18-2020.

e) Listado de prestadores sujetos a retención en la fuente

El artículo 49 del Reglamento IVA, indica que la lista de proveedores o transacciones sobre las cuales se debe realizar la percepción será puesta a disposición por parte de Administración Tributaria a los agentes de percepción, (Poder ejecutivo 2019). A su vez, ante modificaciones en dicho listado, el agente de percepción, “deberá iniciar la percepción correspondiente dentro del plazo máximo de 3 días hábiles contados a partir de la comunicación; cuando se trate de una exclusión del listado, la Administración Tributaria le indicará la fecha a partir de la cual deberá de cesar la aplicación de percepción” (Poder ejecutivo 2019).

La lista de caracteres de proveedores e intermediarios para la percepción mediante tarjetas de débito y crédito y otros medios de pago está disponible en el Anexo 6 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado mediante el artículo 1 de la resolución DGT-R-42-2020, donde además en su artículo 17 se aclara que este listado “estará permanentemente disponible en la página web www.hacienda.go.cr”, (Dirección General de Tributación 2020, b).

La actualización del listado, inclusión o exclusión de proveedores o intermediarios, la realiza la Administración Tributaria, “para lo cual notificará a los perceptores por medio del correo electrónico registrado en la plataforma ATV”, (Dirección General de Tributación 2020, b). Estos cambios aplican “sin necesidad

de emitir una nueva resolución, con la sola publicación de la lista actualizada en la página web dicha, indicando su fecha de rige con al menos tres días hábiles de antelación a la vigencia de los mismos.”, de conformidad con lo expuesto en el párrafo segundo del artículo 17, (Dirección General de Tributación 2020, b). A partir de lo expuesto, los agentes de percepción aplicarán o desaplicarán la percepción según cada caso.

f) Periodo

El artículo 24 del Reglamento al IVA establece que el periodo del impuesto es de un mes calendario, (Poder ejecutivo 2019).

g) Aplicación de la retención

El artículo 49 del Reglamento del IVA orienta en el sentido que los agentes de percepción deben aplicar la percepción del IVA tomando como base imponible el monto total de la transacción, realizada entre el tarjetahabiente y el proveedor del servicio digital transfronterizo o del bien intangible. Este artículo prevé que la percepción se realiza conforme el listado de proveedores o transacciones que pone a disposición la Administración Tributaria, (Poder ejecutivo 2019).

En complemento con lo indicado, el párrafo segundo del artículo 17 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-42-2020, define que la “[...] percepción del IVA deberá realizarse siempre que en la sección de la trama que contiene la descripción de la transacción, aparezca o esté contenido el término o palabra incluido en la lista indicada [...]”, (Dirección General de Tributación 2020, b).

Ante situaciones en las que el emisor no efectúe la percepción en el plazo indicado, este debe responder solidariamente, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 del CNPT. Por otra parte, debe “devolver a sus tarjetahabientes los

cobros que realice sobre aquellos proveedores o intermediarios no excluidos de sus registros a tiempo o que no formaban parte de la lista al momento de realizarse la percepción”, esto según las indicaciones del párrafo 4 del artículo 17 de la resolución DGT-R-42-2020 en análisis, (Dirección General de Tributación 2020, b).

h) Tarifa y base imponible

La base imponible y tarifa de impuesto de la percepción del emisor de tarjetas de crédito o débito o las instituciones que comercializan servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República mediante una bancaria y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, deben aplicar la tarifa general del IVA de 13% sobre el monto total de la transacción identificada, según el artículo 18 de la resolución DGT-R-13-2020, (Dirección General de Tributación 2020, e).

i) Presentación de la declaración

El artículo 30 de la Ley dispone sobre de las responsabilidades del emisor de la tarjeta de crédito o débito respecto al cumplimiento ante la Administración Tributaria sobre las transacciones que realice el tarjetahabiente por medio de internet o cualquier otra plataforma digital. En este sentido, el emisor actúa como un agente de percepción, para percibir y depositar a favor del fisco las sumas percibidas en el sistema bancario nacional o en sus agencias o sucursales, a más tardar dentro de los tres días hábiles siguientes de recibida la transacción por el emisor, mediante declaración jurada, (Poder Legislativo, 2018).

Para estos efectos la Dirección General de Tributación emitió la resolución DGT-R-13-2020 donde establece la forma en que debe reportarse la información requerida para el control, el cobro y la fiscalización de la percepción establecida en este artículo, a cargo de los emisores de tarjetas. El artículo 19 de esta resolución establece la declaración y pago del impuesto por percepción la cual realiza mediante

la presentación del formulario D-102 llamado “Declaración jurada de percepción de IVA de Emisores de Tarjetas” y disponible en el anexo 4 de esta resolución, (Dirección General de Tributación 2020, e).

j) Plazos para presentación y pago

Respecto a la declaración y pago de los importes percibidos, el artículo 50 del Reglamento al IVA establece que los agentes de percepción deben declarar y enterar a las sumas percibidas dentro de los tres días hábiles siguientes a la transacción. Para estos efectos, en la resolución DGT-R-13-2020 se define el formulario, conforme se indicó con anterioridad. Los medios para este cumplimiento son por medio de la plataforma del Ministerio de Hacienda llamada “Administración Tributaria Virtual” y por medio de las entidades financieras, para el pago correspondiente, (Dirección General de Tributación 2020, e).

k) Devoluciones y rectificación de la declaración

El artículo 30 de la ley plantea además la posibilidad para que el tarjetahabiente solicite la devolución del impuesto ante la Administración Tributaria, cuando haya realizado compras con tarjetas de crédito, débito o cualquier otro similar a nivel internacional y se encuentre ante alguna de las siguientes situaciones:

- “ 1. Adquiera servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital y sobre las que el uso, el disfrute o el consumo se realice totalmente en otra jurisdicción.
2. Utilice los medios electrónicos de pago para la transferencia o el envío de dinero a personas o entidades ubicadas fuera del territorio nacional, cuyo resultado sea la manutención o el consumo final en una jurisdicción distinta a Costa Rica.
3. Adquiera servicios a los que se refieren los artículos 8 y 9 de la ley del Impuesto sobre el valor agregado, sean las exenciones y no sujeciones.”

(Poder Legislativo, 2018).

Adicionalmente, la resolución DGR-R-27-2020 agrega un cuarto inciso por medio del cual el tarjetahabiente puede solicitar la devolución; sea cuando adquiera “[...] bienes tangibles por medio de un proveedor o intermediario de servicios digitales transfronterizo sometidos a control aduanero.”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

En este sentido, el Reglamento del IVA (artículo 38, numeral 3), literal b.) dispone el procedimiento para solicitar la devolución la cual debe ampararse de las facturas, los documentos y demás evidencia que compruebe la adquisición bajo alguno de los supuestos indicados en los numerales anteriores, para solicitar la devolución sobre las percepciones del impuesto, (Poder ejecutivo 2019).

A su vez, mediante resolución DGT-R-27-2020 se modifica la resolución DGT-R-13-2020 para definir los lineamientos específicos para proceder con la devolución producto de las sumas percibidas indebidamente. En este sentido, el modificado artículo 23 de la resolución DGT-R-13-2020 complementa lo indicado en el reglamento al señalar que el tarjetahabiente debe cumplir con el procedimiento de devolución establecido en los artículos 221 y 222 del Reglamento Procedimiento Tributario y la Resolución DGT-R-028-2018 emitida por la DGT, (Dirección General de Tributación 2020, c).

La aplicación de devoluciones aplica también para aquellos casos en los que el agente de percepción perciba indebidamente tributos por aplicación incorrecta de la norma. En este sentido, el artículo 22 de la resolución en estudio dispone que cuando una transacción deba ser revertida, también se revierte el impuesto y este debe “[...] mostrarse en una línea separada en el estado de cuenta del tarjetahabiente”, (Dirección General de Tributación 2020, c).

l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio

Conforme se indicó con anterioridad, la percepción aplica para todas aquellas transacciones generadas en el extranjero y por las cuales se realicen pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República, sea mediante una de tarjeta de débito o de crédito o una cuenta bancaria. Para el caso del mecanismo de percepción, este será el criterio para determinar que el lugar de prestación del servicio es en el territorio costarricense, con las excepciones antes citadas.

La resolución DGT-R-27-2020 modifica y define para el artículo 20 de la resolución DGT-R-13-2020 la solicitud a los agentes de percepción la presentación de “ [...] una declaración informativa mensual dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquel en que se efectuó la percepción”, (Dirección General de Tributación 2020, c). Esta declaración informativa debe confeccionarse en el formulario D-169 llamado “Declaración informativa de percepciones del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en compras de servicios internacionales por medio de internet o cualquier otra plataforma digital”, el cual se aporta en el anexo 5 de esta resolución.

El contenido de esta declaración incluye el detalle por cada proveedor o intermediario conforme con lo listado que previamente la Administración Tributaria ha proporcionado, según se detalla a continuación:

- “a) Nombre del proveedor o intermediario de la lista suministrada por la Administración Tributaria.
- b) Cantidad de transacciones
- c) Monto total en colones de las transacciones (operaciones en dicha moneda)

- d) Monto total en dólares de las transacciones (operaciones en moneda distinta al colón)
 - e) Monto total en colones del IVA percibido en las transacciones (operaciones en dicha moneda)
 - f) Monto total en dólares del IVA percibido en dólares (operaciones en moneda distinta al colón)
 - g) Cantidad de reversiones o contra cargos en favor del cliente.
 - h) Monto total en colones del IVA de reversiones o contra cargos en favor del cliente.
 - i) Monto total en dólares del IVA de reversiones o contra cargos en favor del cliente.”
- (Dirección General de Tributación 2020, c).

En adición con lo indicado, los obligados a esta declaración deben remitir “un informe de la totalidad de transacciones de comercio electrónico que haya procesado, que no hayan sido sujetas de percepción, clasificadas por nombre del proveedor o intermediario, detallado por mes y por tipo de moneda (colones y dólares).”, (Dirección General de Tributación 2020, b); de conformidad con el párrafo final del artículo 20 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-42-2020, (Dirección General de Tributación 2020, b). Esta información debe clasificarse por nombre del proveedor o intermediario, detallando el mes, la cantidad y el monto total de las transacciones procesadas en moneda nacional y en dólares, la cual debe ser presentada en un archivo en formato XML de Excel el último día hábil del mes siguiente a la finalización del cuatrimestre; en los meses de mayo, setiembre y enero, respectivamente, (Dirección General de Tributación 2020, b).

Adicionalmente, el agente de percepción debe mantener la información de las transacciones de compras de servicios y/o bienes intangibles de sus tarjetahabientes, procesadas en el exterior y efectuadas por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, para que las aporte a la Administración Tributaria en el momento en que esta se lo solicite, de conformidad con el artículo 21 de la

resolución de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020, (Dirección General de Tributación 2020, c).

m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento

El artículo 21 de la resolución de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020, le solicita a los agentes de percepción contar con “[...] registros auxiliares digitales físicos o lógicos que sustenten las declaraciones, así como el detalle de todas las transacciones de compras de servicios y/o bienes intangibles de sus tarjetahabientes, procesadas en el exterior, y efectuadas por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, estén o no incluidos en su declaración.” (Dirección General de Tributación 2020, c), de manera tal que sea proporcionada cuando esta la requiera. Estos registros constan de la siguiente información:

- “a) Nombre del tarjetahabiente.
 - b) Número de identificación del tarjetahabiente.
 - c) Número de cuenta IBAN asociado a la tarjeta (para efectos de devoluciones).
 - d) Fecha de la transacción.
 - e) Fecha de registro en la cuenta del tarjetahabiente.
 - f) Proveedor o intermediario de la lista suministrada por la Administración Tributaria a quien el tarjetahabiente efectuó la compra.
 - g) Concepto de la transacción (25 caracteres de la trama, en el caso de contra cargos o devoluciones el motivo de tal contra cargo).
 - h) País donde se procesó la transacción.
 - i) Tipo de moneda (dólares o colones).
 - j) Tipo de transacción (cargo, contracargo o devolución).
 - k) Monto de la transacción.
 - l) Monto de IVA percibido en la transacción.”
- (Dirección General de Tributación 2020, c).

D. Colombia: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos

El Estatuto Tributario colombiano establece en su artículo 420 los hechos sobre los que recae el impuesto de ventas. Su literal c) enfatiza que la “prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior” (Estatuto Tributario colombiano, 2019), está sujeta al IVA. Esto es complementado con el parágrafo 3 de este mismo artículo al destacar que “[...] los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.” (Estatuto Tributario colombiano, 2019). Esta disposición va en línea con el principio de destino, característico de los sistemas de IVA y a su vez tiene la particularidad que omite diferenciar entre transacciones B2B o B2C por cuanto se dirige a un usuario directo o destinatario ubicado en Colombia, independientemente de la finalidad por la cual haga la adquisición; para uso o consumo personal o dentro del giro habitual de su negocio.

Según la información que Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) expuesta en la Base de datos Monitoreo BEPS del CIAT, en Colombia aplica un mecanismo de recaudación combinado, sea para las operaciones B2B y B2C.

Para las transacciones B2B, el Estatuto Tributario colombiano establece en su artículo 437-2 los agentes de retención en el impuesto sobre las ventas por la adquisición de bienes y servicios gravados. El mecanismo que instituye el numeral 3 requiere de la retención en la fuente a cargo de las personas que pertenezcan al régimen común del impuesto sobre las ventas cuando “[...] contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos” (Estatuto Tributario colombiano, 2019). Lo expresado en este numeral, es similar a la utilización de la regla de

reversión del sujeto pasivo con lo cual el adquiriente del servicio está en la obligación de percibir o soportar el impuesto y a su vez repercutirlo en la prestación de los servicios que preste o bienes que venda.

Al igual que Costa Rica, la normativa colombiana también emplea dos mecanismos para las transacciones internacionales de intangibles y servicios, sea la recaudación por medio del proveedor extranjero o la retención en la fuente a cargo de una entidad residente en Colombia.

Conforme con los alcances previamente definidos, es el interés de esta investigación las transacciones B2C por lo cual, el parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario colombiano constituye un régimen de recaudación basado en el registro, declaración y pago por parte de los prestadores de servicios residentes en el exterior. Los procedimientos de este régimen son establecidos mediante la resolución N° 51 del 19 de octubre de 2018 emitida por la DIAN para aquellos servicios prestados en territorio colombiano y que se encuentren gravados.

A las operaciones B2C también les es de alcance el mecanismo de retención en la fuente a cargo de las entidades emisoras de tarjetas débito y crédito, vendedores de tarjetas prepago, recaudadores de efectivo a cargo de terceros, entre otros que designe la administración colombiana.

El numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario colombiano establece que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados las siguientes personas en su calidad de residentes colombianos:

- Entidades emisoras de tarjetas crédito y débito.
- Vendedores de tarjetas prepago.
- Recaudadores de efectivo a cargo de terceros.

- Agentes “[...] retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago por estos servicios electrónicos o digitales, tales como las entidades emisoras de otros instrumentos de pagos” DIAN, 2019 b.

Conforme reza el mismo numeral 8 del artículo 437-2, la retención debe ser efectuada únicamente a los servicios electrónicos o digitales señalados en el artículo y que se destacan a continuación:

- Suministro de servicios audiovisuales (música, videos, películas, juegos de cualquier tipo, radiodifusión, entre otros).
- Servicios prestados a través de plataformas digitales.
- Publicidad *online*.
- Enseñanza y entrenamiento a distancia.
- Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.
- Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

Con base en lo anterior, el párrafo transitorio al artículo 437-2 dispone que la DIAN emitirá una resolución (a diciembre 2020 no se ha publicado) para que de manera taxativa se dé a conocer el listado de prestadores desde el exterior a los que deberá practicárseles la retención prevista en el numeral octavo, para lo cual toma en cuenta los siguientes elementos:

- La prestación de servicios sea a usuarios en Colombia.
- Los prestadores extraterritoriales no se hayan acogido al sistema de declaración bimestral de IVA y se acojan voluntariamente a este sistema.
- El valor cobrado a los usuarios corresponda a la base gravable del IVA por los servicios electrónicos.

En esta misma línea de ideas, la DIAN emitió el 1 de agosto de 2019 la resolución N° 49 por la cual establece el procedimiento para los prestadores extranjeros de

servicios digitales se acojan de manera voluntaria al sistema alternativo de pago del IVA a través de la retención en la fuente. Esta normativa hace igualmente referencia a la emisión de un “listado de prestadores de servicios desde el exterior sujetos a retención en la fuente” (artículo 5, DIAN, 2019 b), la cual a la fecha de conclusión de esta investigación no fue emitida.

Destaca de la disposición normativa que los prestadores de servicios electrónicos digitales pueden adoptar el sistema de retención de manera voluntaria, caso contrario a Costa Rica, la cual es obligatoria para las entidades emisoras, con las condiciones antes expuestas.

Las disposiciones emitidas por la autoridad colombiana respecto al proceso de cumplimiento de los retenedores y proveedores extranjeros del impuesto fueron ejecutadas vía modificaciones al Único Reglamentario en Materia Tributaria y a su vez, la DIAN emitió las resoluciones administrativas mediante las cuales define los procedimientos en específico. En los siguientes dos apartados se presentan los lineamientos para cada uno de ellos.

1. Normativa para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.

El cumplimiento por parte de los proveedores extranjeros es expuesto considerando los tres actos que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia estableció mediante el Decreto N° 1415 por el cual se regula la inscripción, modificación o actualización de datos y la desinscripción. Estos proveedores se caracterizan por tratarse de personas naturales sin residencia en Colombia o de sociedades o entidades extranjeras sin domicilio en Colombia que opten por utilizar este mecanismo de cumplimiento.

a) Inscripción

El Decreto N° 1415 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, modifica el Único Reglamentario en Materia Tributaria para disponer que “Los sujetos sin residencia o sin domicilio en Colombia que presten servicios desde el exterior, gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA en Colombia, a sujetos que no estén en la obligación de practicarles la retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas-IVA” (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b), deben inscribirse para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales tales como recaudación, declaración y pago del impuesto.

Con esta disposición, las autoridades colombianas disponen que los proveedores extranjeros deben inscribirse en el Registro Único Tributario de este país y a su vez ejercer el cumplimiento formal respecto a la presentación en tiempo de las declaraciones y material, en relación a los pagos de dichas declaraciones.

Para efectos de la inscripción requerida, el Único Reglamentario en Materia Tributaria requiere la identificación y ubicación de los no residentes, por medio del aporte de la siguiente información:

Cuadro 11 Información requerida para el registro de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA

(Según Único Reglamentario en Materia Tributaria colombiano)

Identificación	Ubicación
Personas naturales: nombres y apellidos, número de Identificación Tributaria (NIT), asignado por la DIAN, tipo y número de documento de identificación en el extranjero, fecha y lugar de expedición del documento de identificación, fecha y lugar de nacimiento, país de residencia fiscal y número de identificación tributaria otorgado en este país.	Comprende domicilio principal, código postal, números telefónicos, página web y correo electrónico para contacto oficial por parte de la DIAN, incluidas las comunicaciones de oficio.
Sociedades y entidades extranjeras sin domicilio: razón social, NIT asignado por la DIAN, país de residencia fiscal y número de identificación tributaria otorgado en este país.	

Fuente: Elaboración propia con base en el Decreto N° 1415.

A su vez, los requisitos que deben cumplir los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del IVA fueron introducidos al ordenamiento jurídico colombiano mediante el artículo 5 del Decreto N° 1415 mediante el cual se adiciona el literal k) al artículo 1.6.1.2.11., del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Único Reglamentario en Materia Tributaria. Esta incorporación es específica tanto para las personas naturales no residentes en Colombia, así como para las sociedades y entidades extranjeras sin domicilio en este país. Las obligaciones exigidas son las siguientes (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b):

- Fotocopia del documento de identidad de la persona natural solicitante, donde conste su nombre completo.
- Fotocopia de la documentación que acredite la existencia y representación legal, en idioma español, apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente, de la sociedad o entidad extranjera que representa.
- Número de identificación tributaria otorgado en el país de origen.
- Domicilio principal del prestador del servicio, código postal, números telefónicos, página web desde donde se prestan los servicios y correo electrónico en los cuales la Unidad Administrativa Especial de la DIAN pueda contactar oficialmente.
- Certificación y documento de identificación del representante legal, en idioma español, debidamente apostillada o legalizada según sea el caso ante autoridad competente para constatar la validez de la información aportada.
- Fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad o entidad extranjera.

De conformidad con el artículo 3 de la resolución N° 51 del 19 de octubre de 2018, la inscripción puede iniciar “[...] a través del servicio de recepción de peticiones, quejas, sugerencias y reclamos "PQSR y Denuncias" de la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN” (DIAN, 2018 pág. 3). Asimismo, el artículo 4 de la resolución de marras ahonda en requisitos específicos tanto para

personas naturales no residentes como entidades o sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia y que se exponen a continuación (DIAN, 2018 pág. 3):

- Presentación de una manifestación de la voluntad del obligado, apoderado o representante legal, según corresponda, de inscribirse en el Registro Único Tributario para cumplir con el procedimiento simplificado del IVA para prestadores de servicios desde el exterior.
- Escrito manifestando la voluntad del obligado, apoderado o representante legal, según corresponda de obtener el instrumento de firma digital.
- Servicio que presta desde el exterior.
- Jurisdicción desde donde presta el servicio

Conforme se indicó con anterioridad, la documentación anteriormente indicada se presenta vía electrónica, como un adelanto a la solicitud de inscripción, sin embargo, el artículo 5 de resolución N° 51 dispone que para efectos de formalizar este acto, todos estos documentos debe aportarlos en forma física.

El artículo 10 de la resolución N° 51 establece que los sujetos que se inscriban en el procedimiento simplificado del IVA están sujetos a la actividad llamada "IVA prestadores de servicios desde el exterior" (DIAN, 2018 pág. 5). Una vez la Unidad Administrativa Especial de la DIAN concluya los procesos de formalización de la inscripción en el Registro Único Tributario, envía los respectivos certificados, junto con el instrumento de firma digital al correo electrónico que el solicitante indique, de conformidad con el artículo 9 resolución N° 51.

b) Actualización o modificación de datos

Respecto a la actualización de los datos de los prestadores de servicios del exterior, la información contenida en el Registro Único Tributario puede ser actualizada a través del servicio de "PQSR y Denuncias" de la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN o de los mecanismos electrónicos que

para estos efectos la entidad implemente, de conformidad con el artículo 8. del Decreto N° 1415, el cual modifica el párrafo 4. del artículo 1.6.1.2.14. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Único Reglamentario en Materia Tributaria (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b).

c) Desinscripción

El proceso para desertar de la inscripción en el Registro Único Tributario fue incorporado al Único Reglamentario en Materia Tributaria mediante la modificación introducida en el artículo 10 del Decreto N° 1415 en el cual se contemplan los dos tipos de actos a saber: a solicitud de parte y de oficio.

Cuadro 12 Casos en que procede la desinscripción registro de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA

(Según Único Reglamentario en Materia Tributaria colombiano)

A solicitud de parte	De oficio
Por cesación definitiva de la prestación de servicios por parte de la persona natural o de la sociedad o entidad extranjera.	Cuando la persona natural hubiere fallecido, de acuerdo con información suministrada por la Registraduría Nacional del Estado Civil y se encuentre inscrita sin responsabilidades en el Registro Único Tributario o únicamente como responsable de los regímenes simplificados del IVA o del impuesto al consumo.
Por liquidación, fusión o ruptura de la sociedad o entidad extranjera.	
Por liquidación de la sucesión de la persona natural sin residencia en Colombia.	

Fuente: Elaboración propia con base en el Decreto N° 1415.

En adición con lo indicado anteriormente, señala el párrafo de esta norma que “El trámite de cancelación estará sujeto a la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, sin perjuicio de la aplicación de lo previsto en el artículo 820 del Estatuto Tributario” (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b). Se indica además que este trámite debe ser

resuelto por parte de la Administración dentro de los treinta días hábiles siguientes a la formalización del respectivo formulario de solicitud especial. Para la presentación y formalización de dicho formulario, el usuario que cuente con firma digital puede realizar la solicitud a través del portal web, para el respectivo estudio. A su vez, debe entregar físicamente la documentación que ampara su solicitud en la ventanilla única de cualquiera de las Direcciones de la DIAN o a través de correo certificado, dentro de los cinco días siguientes de realizada dicha formalización (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b).

d) Otras consideraciones respecto a la inscripción, modificación y desinscripción

A partir de lo expuesto en los tres apartados anteriores, el artículo 11 del Decreto N° 1415 adiciona un numeral 10 al artículo 1.6.1.2.19. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Único Reglamentario en Materia Tributaria para requerir a los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA incorporar lo siguiente a su solicitud, según corresponda al tipo de acto a solicitar (inscripción, modificación o desinscripción) (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 b):

- Documento original en idioma español, debidamente apostillado o legalizado, en el que conste o se declare el cese definitivo de la prestación de servicios gravados con el IVA en Colombia.
- Acreditación de la liquidación, fusión o división de la entidad o sociedad extranjera; para estos efectos se debe presentar un documento expedido por la autoridad competente del otro país mediante el cual se acredite alguna de las condiciones mencionadas.
- En caso de muerte del obligado, documento expedido por la autoridad del otro país donde acredite la liquidación de la sucesión y el documento que acredite la calidad de heredero o albacea de quien adelanta el trámite.

Una vez los interesados presenten la información anterior, el Único Reglamentario en Materia Tributaria dispone que la formalización de la inscripción, actualización y cancelación, puede ser realizada de forma presencial por el interesado o por quien ejerza la representación legal, debidamente acreditado o bien, a través de un apoderado igualmente acreditado. Estos trámites pueden ser igualmente realizados vía electrónica en la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN.

Las personas naturales sin residencia en Colombia, así como las sociedades o entidades extranjeras sin domicilio, están en la posibilidad de enviar la solicitud de inscripción, actualización o cancelación a través del servicio de la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN o por medio de la utilización de otros mecanismos electrónicos que la entidad implemente. Existe un paso adicional para las personas naturales quienes deben anexar a su petición, su documento de identidad y pasaporte, ambos escaneados, en donde conste la fecha de salida del país. De conformidad con los artículos 3, 6 y 7 de la resolución N° 51, la inscripción, actualización de datos, así como la desinscripción, pueden ser realizados a través del servicio de recepción de peticiones, quejas, sugerencias y reclamos “PQSR y Denuncias” de la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN (DIAN, 2018).

Conforme con el procedimiento estipulado, la inscripción, actualización o solicitud de cancelación en el Registro Único Tributario surte efectos, una vez se cumpla el proceso de autenticación, validación e incorporación de la información suministrada por el obligado por parte de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN y sea esta la que expida el un certificado donde así se conste.

En este orden de ideas, el artículo 11 de la resolución N° 51 dispone que la Unidad Administrativa Especial de la DIAN asigna el instrumento de firma electrónica, previa solicitud del instrumento en el momento de la inscripción, para el cumplimiento de las obligaciones de las personas naturales o de los representantes

legales de las sociedades extranjeras que se inscriban en el mecanismo simplificado del IVA de prestadores de servicios desde el exterior. Para estos efectos, los administrados deben seguir la normativa emitida respecto al instrumento de firma electrónica que la administración colombiana emitió. Este instrumento junto con la respectiva inscripción, son necesarios para la presentación de la declaración (DIAN, 2018 pág. 5).

e) Periodo

De conformidad con el artículo 14 de la resolución de la resolución N° 51, el periodo objeto de declaración es de dos meses. A su vez, omiten de la presentación de la declaración aquellos sujetos que en el periodo comprendido no efectuaran operaciones sujetas al impuesto (DIAN, 2018 pág. 6).

f) Tarifas

De acuerdo con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario colombiano, la tarifa de retención aplicable es la tarifa general del 19% que corresponde al 100% del valor del impuesto, Congreso de la República (1989).

g) Presentación de la declaración

La Unidad Administrativa Especial de la DIAN puso a disposición, en su sitio web, de los proveedores extranjeros el formulario electrónico, en español e inglés, titulado “Declaración del impuesto sobre las ventas –IVA de prestadores de servicios desde el exterior”, de conformidad con el artículo 15 de la resolución N° 51 (DIAN, 2018 pág. 6). Es de destacar que al momento de la presentación, la declaración debe ser firmada electrónicamente por la persona natural inscrita o por el representante legal de la entidad no residente, tal y como lo dispone el artículo 16 de la resolución N° 51 (DIAN, 2018 pág.6).

h) Plazos para presentación y pago

Tal y como se indicó, el periodo de este impuesto es bimensual por lo que de conformidad con el artículo 23 de la resolución N° 51 y a la información expuesta en el sitio web de la DIAN, los plazos para la presentación y pago de la declaración del IVA de prestadores extranjeros es por bimestres siendo que tienen como máximo quince días después del cierre del bimestre para la respectiva presentación y pago (DIAN, 2018 pág. 8).

En particular al pago de la declaración, el artículo 22 de resolución N° 51 señala que el mismo puede ser realizado vía transferencia bancaria internacional a la cuenta del Tesoro Nacional. Al momento del pago, el responsable debe consignar los impuestos, sanciones e intereses, en caso de presentarse, en su equivalente a dólares estadounidenses, aplicando el tipo de cambio asignado por la Superintendencia Financiera de Colombia (DIAN, 2018 pág. 8). Para estos efectos, la DIAN cuenta con dos opciones para realizar el pago, sea cuando se está en presencia de una transferencia internacional o bien cuando el pago es hecho desde cuentas bancarias colombianas:

- a) Para pagos realizados fuera del país, el Servicio Informático Electrónico de la DIAN genera una pantalla con el valor a pagar en dólares estadounidenses con la respectiva equivalencia en pesos colombianos y un número de referencia del pago para que el contribuyente realice la transferencia a la cuenta de un banco estadounidense a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (DIAN, 2019 c).
- b) En el caso de pagos domésticos, mediante el formulario llamado "Recibo oficial de pago impuestos nacionales", indicando el concepto de pago correspondiente el IVA por prestación de servicios desde el exterior. Mediante este mecanismo, es posible cancelar de manera electrónica el impuesto o bien por medio de los bancos autorizados (DIAN, 2019 c).

Para una mejor consistencia en cuanto a la aplicación y certeza jurídica de la norma, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió en decreto 2179 del 28 de noviembre de 2018 mediante el cual establece el plazo para declarar y pagar el IVA para los bimestres de julio – agosto, setiembre – octubre, y noviembre – diciembre del año 2018 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2018 c)

A partir de lo anterior, el siguiente cuadro resume los vencimientos para la presentación y el pago de los períodos para el año 2019:

Cuadro 13 Resumen para presentación y pago de los bimestres del 2019
(Según sitio web de la DIAN)

Período	Hasta el día
1 enero -febrero	15 de marzo de 2019
2 marzo -abril	17 de mayo de 2019
3 mayo -junio	17 de julio de 2019
4 julio -agosto	17 de septiembre de 2019
5 septiembre -octubre	14 de noviembre de 2019
6 noviembre -diciembre	16 de enero de 2020

Fuente: DIAN, 2019 c.

Mediante el cuadro anterior, el contribuyente del impuesto tiene claridad en cuanto a la fecha máxima para realizar su declaración y ejecutar el pago a favor de la DIAN. En otras palabras, posterior a las fechas indicadas para cada bimestre, inicia la contabilización de las sanciones e intereses por la presentación o pago tardío.

i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración

Para aquellos casos en que exista una devolución, rescisión, o anulación de los servicios prestados desde el exterior, el prestatario de dichos servicios es el responsable de reintegrar al consumidor colombiano lo equivalente al impuesto y a

su vez debe rectificar (corregir) la respectiva declaración. Si producto de dicha rectificación se genera un saldo a favor del prestatario, este puede ser utilizado en la declaración de los tres periodos siguientes, esto según las disposiciones del artículo 17 de la N° 51 o bien, solicitar la devolución conforme los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario colombiano (DIAN, 2018 pág.6).

En línea con lo anterior y para aquellos casos en los que producto de una rectificación se determine un impuesto por cancelar, el prestatario de los servicios debe liquidar la sanción correspondiente según lo dispone el artículo 644 del Estatuto Tributario colombiano (DIAN, 2018).

j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero

Respecto al formato y contenido de la factura comercial que emite el proveedor extranjero por sus ventas en territorio colombiano, el artículo 24 de la resolución N° 51 detalla que los proveedores pueden “[...] seguir utilizando los sistemas y documentos de facturación que vienen utilizando para todas sus operaciones, a los usuarios directos o destinatarios del servicio por cada prestación de servicios gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA en Colombia” (DIAN, 2018 pág.8). Esta condición está sujeta a que el gobierno colombiano emita una reglamentación respecto al contenido de la factura o documento equivalente que deberán utilizar los prestadores extranjeros. Es de destacar que el proveedor debe comunicar a su cliente, sean estos usuarios directos, destinatarios, cuando tengan residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o la sede de su actividad económica en el territorio colombiano, el monto del IVA al momento de la prestación del servicio, cuando la orden de pedido sea confirmada o al momento del pago; esto según el artículo 26 de la resolución N° 51 (DIAN, 2018 pág.9).

En relación con periodo de conservación de las facturas y documentos que emite el prestatario extranjero, de conformidad con el artículo 632 del Estatuto Tributario colombiano este plazo debe ser de cinco años, contados a partir del 1 de

enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo. A su vez, el artículo 25 de la resolución N° 51 establece al prestador de servicios desde el exterior poner a disposición de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN esta documentación cuando se le solicite (DIAN, 2018 pág.9).

k) Identificación de la condición B2B y B2C

Conforme se indicó con anterioridad, el Estatuto Tributario colombiano dispone de las reglas a seguir en los casos en que se esté ante la presencia de transacciones bajo la condición de B2B. En este sentido, el artículo 28 de la resolución N° 51 expresa que los prestadores extranjeros de servicios están en la obligación de facturar “el IVA por el servicio prestado a todos los usuarios directos o destinatarios del servicio” (DIAN, 2018 pág.9).

Empero a lo señalado en el párrafo anterior, este deber no es aplicable “[...] cuando el usuario directo o destinatario del servicio sea responsable del régimen común, caso en el cual este usuario o destinatario deberá acreditarle al prestador de servicios desde exterior [...]” (DIAN, 2018 pág.9). Mediante esta disposición la Administración colombiana delega la carga de la prueba al usuario o destinatario del servicio, quien debe demostrarle al proveedor extraterritorial su pertenencia al régimen común del impuesto sobre las ventas en Colombia debidamente inscrito en el Registro Único Tributario. Una vez su condición sea acreditada, el usuario o destinatario debe realizar la retención en la fuente del IVA, en los términos del numeral 3 del artículo 437-2 del estatuto tributario colombiano. Ante el escenario descrito, el prestador del servicio del exterior deja de ser responsable del IVA por el servicio prestado a los usuarios indicados.

l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio

Los lineamientos relacionados con la identificación del lugar de prestación del servicio, son estrechamente relacionados al principio básico del sistema de IVA

el cual es la tributación en el destino, sea en el caso que se presenta, los servicios ejecutados en territorio colombiano. En este sentido, el artículo 29 de la resolución N° 51 determina “[...] que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando el usuario directo o destinatario de los servicios, tenga su residencia fiscal, su domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en Colombia” (DIAN, 2018 pág.9).

Para mejor precisión de la aplicación de lo dispuesto en la resolución de marras, los prestadores extraterritoriales de servicios deben tomar en cuenta los siguientes elementos para determinar que el servicio es prestado en el territorio colombiano (DIAN, 2018 pág.9):

- i. Lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito.
- ii. Lugar donde se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago.
- iii. Cualquier otro criterio que le permita determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de la actividad económica del usuario, directo o destinatario del servicio.

Para los apuntes i. y ii. anteriores, la resolución le exige al prestador de servicios que acepte los pagos únicamente con los instrumentos emitidos en Colombia cuando la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado para la transacción y “el código de móvil (MCC) del país de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM” (DIAN, 2018 pág.10) tengan su origen en territorio colombiano.

m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento

La resolución N° 51 detalla en temas particulares con la finalidad de dotar de seguridad jurídica al sistema toda vez que le permita a los administrados contar con mejores herramientas normativas para su cumplimiento. En este sentido, a

continuación, se exponen estos elementos los cuales son complemento a la normativa elemental y que forman parte de la citada resolución.

- Determinación del huso horario. El artículo 19 de la resolución N° 51 dispone que el huso horario a considerar para determinar la fecha de presentación y pago de la declaración por parte de los responsables es la hora legal colombiana, “[...] la cual corresponde al Tiempo Universal Coordinado -UTC disminuido en 5 horas (UTC-5)” (DIAN, 2018 pág. 7).
- Medios requeridos para declarar. Se indica en el artículo 20 de la resolución N° 51 las razones por las cuales el administrado no puede atribuir la omisión oportuna en la presentación de las declaraciones sea, por daños en sus sistemas, conexiones y/o equipos informáticos, daños en el instrumento de firma electrónica, así como el olvido de su contraseña, incluidas las respuestas a las preguntas de autenticación previstas para recuperarlas (DIAN, 2018 pág. 7).
- Tipo de cambio por aplicar. El artículo 21 de la resolución N° 51 hace referencia al tipo de cambio por aplicar y a las situaciones que se pueden presentar. En este sentido, cuando el prestador extranjero de servicios facture en moneda distinta al peso colombiano, debe consolidar al final de cada bimestre sus ingresos, además del respectivo impuesto en dólares estadounidenses y convertirlo a pesos colombianos siguiendo la tasa de cambio representativa del mercado vigente al día de presentación de la declaración. Asimismo, cuando la facturación sea en pesos colombianos, debe seguir el procedimiento indicado y convertirlo a dólares estadounidenses siguiendo la tasa de cambio representativa del mercado vigente al día de presentación de la declaración. En los casos de rectificaciones, la resolución dispone que utilice la tasa de cambio representativa del mercado vigente al día de presentación de la declaración inicial. Para efectos de la determinación de la tasa de cambio representativa

del mercado, esta es certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia (DIAN, 2018 pág. 7).

Otro elemento que destaca el artículo 27 de la resolución N° 51 es la necesidad que los prestatarios extranjeros lleven un registro auxiliar con el detalle de sus ventas, descuentos y cuentas de mayor o balance donde se detalle el monto del IVA por pagar; siguiendo los lineamientos del artículo 509 del Estatuto Tributario colombiano (DIAN, 2018 pág.9).

2. Normativa para la aplicación de la retención en la fuente.

Mediante resolución N° 49 del 1 de agosto de 2019 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales colombiana emite el procedimiento para que los prestadores de servicios electrónicos o digitales ubicados en el exterior se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del IVA a través de la retención en la fuente (DIAN, 2019 b). A su vez, como norma general, las disposiciones aplicables a los agentes retenedores por las operaciones sometidas a retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas, son las establecidas en el Estatuto Tributario y su reglamento, siendo la presente resolución la que especifica las pautas a seguir por parte de los proveedores extranjeros, para que las entidades residentes colombianas practiquen de manera automática la retención y así se eximan ellos del cumplimiento directo detallado en el apartado anterior, lo cual se detalla en los próximos incisos.

a) Inscripción en el mecanismo de retención en la fuente

Los prestadores extranjeros de servicios digitales están en capacidad de manifestarle a la DIAN su decisión para acogerse voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente, artículo 1 resolución N° 49 (DIAN, 2019 b), mediante solicitud, física o digital, ante la unidad correspondiente de la DIAN, por medio de la cual manifiestan acogerse de manera

voluntaria al sistema de retención en la fuente. Para estos efectos, deben aportar la siguiente información según el tipo de persona que se trate:

Cuadro 14 Información requerida para la inscripción voluntaria al sistema de retención en la fuente

(Según resolución N° 49)

Personas naturales no residentes en Colombia	Entidades o sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia
1. Nombre completo de la persona natural.	1. Razón social del prestador de servicios desde el exterior.
2. Documento de identificación.	2. Nombre comercial.
3. País de residencia fiscal y número de identificación tributaria otorgado en este país.	3. Código internacional y cadena de caracteres según corresponda.
4. Nombre comercial.	4. Nombre completo del representante legal o apoderado del prestador de servicio desde el exterior, con poder debidamente notariado.
5. Código internacional y cadena de caracteres, según corresponda.	5. Documento o documentos que acrediten la existencia y representación legal del prestador de servicio desde el exterior.
6. Descripción de los servicios que se prestan desde el exterior.	6. Documento de identificación del representante legal o apoderado.
7. Página(s) web o aplicaciones desde donde se prestan los servicios.	7. País de residencia fiscal del prestador de servicios desde el exterior y número de identificación tributaria otorgado en este país.
8. La dirección de protocolo de Internet desde donde se prestan los servicios.	8. Servicios que se prestan desde el exterior.
9. La identificación del <i>Hosting</i> y el Localizador Uniforme de Recursos (URL) desde la cual se presta el servicio electrónico o digital.	9. Página(s) web o aplicaciones desde donde se prestan los servicios.
10. Relación de cualquier otra información que permita al agente retenedor identificar la retención en la fuente a título de impuesto a las ventas (IVA), que deba practicar.	10. La identificación del <i>Hosting</i> y el Localizador Uniforme de Recursos (URL) desde la cual se presta el servicio electrónico o digital.
11. Correo electrónico.	11. La dirección de protocolo de Internet desde donde se prestan los servicios.
12. Número telefónico de contacto.	12. Relación de cualquier otra información que permita al agente retenedor identificar la retención en la fuente a título de impuesto a las ventas (IVA), que deba practicar.
13. Indicar que se cumplen los presupuestos que establece el parágrafo 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, para acogerse al sistema de retención en la fuente.	13. Correo electrónico.
	14. Número telefónico de contacto.
	15. Indicar que se cumplen los presupuestos que establece el parágrafo 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, para acogerse al sistema de retención en la fuente.

Fuente: Resolución N. 49 del 1 de agosto de 2019, (DIAN, 2019 b).

La información anteriormente destacada debe ser presentada cuando el prestador de servicios los ejecute mediante una o varias razones sociales o comerciales y la misma debe ser consistente con la que poseen los bancos emisores en el exterior, para su identificación. Respecto a los supuestos enunciados en el parágrafo 3 del artículo 437-2, los mismos están limitados para aquellos prestadores de servicios electrónicos o digitales que:

- “1. Realicen de forma exclusiva una o varias actividades de las enunciadas en el numeral 8 de este artículo y las mismas se presten a usuarios en Colombia;
2. No se hayan acogido al sistema de declaración bimestral del impuesto sobre las ventas -IVA y se acojan voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto; y
3. El valor facturado, cobrado y/o exigido a los usuarios ubicados en Colombia corresponda a la base gravable del impuesto sobre las ventas -IVA por los servicios electrónicos o digitales.”

Congreso de la República (1989)

Con base en lo anteriormente expuesto y según lo dispone el parágrafo 2 de la resolución N° 49, dado el mecanismo voluntario al sistema alternativo de pago, ante el no cumplimiento de los requisitos antes señalados, la solicitud es rechazada y se le comunica al prestador de servicios tal situación para que continúe cumpliendo con el procedimiento simplificado, de conformidad con resolución N° 51 del 2018 (DIAN, 2019 b).

b) Cambio de modalidad para el pago del IVA

Conforme con lo expuesto en el apartado anterior, el proveedor extraterritorial de servicios digitales puede optar por cambiar la modalidad de pago del IVA; sea cambiar del procedimiento simplificado (resolución N° 51) para acogerse, por una

única vez, al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente, conforme reza el artículo 2 de la resolución N° 49 (DIAN, 2019 b).

Asimismo, si un prestador se encuentra bajo la modalidad de la retención, puede solicitar ante la DIAN el cambio al procedimiento simplificado, el cual rige a partir de la fecha que establezca el acto administrativo que se expida aceptando la solicitud. “Una vez aceptada la solicitud, el prestador de servicios desde el exterior no podrá volver a acogerse a lo previsto en esta resolución” (DIAN, 2019 b).

c) Adjudicación como agente retenedor

El artículo 3 de la resolución N° 49 establece la potestad como agentes retenedores sobre los servicios electrónicos prestados desde el exterior establecidos en el numeral 8 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario a las siguientes entidades:

- Emisoras de tarjetas crédito y débito.
- Vendedores de tarjetas prepago.
- Recaudadores de efectivo a cargo de terceros.
- Otros agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago los servicios electrónicos o digitales, se incluyen a las entidades emisoras de otros instrumentos de pagos.

La norma establece que los agentes “[...] retenedores directos o indirectos conllevan al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a las que tenga lugar” (DIAN, 2019 b). Es así como están obligados de practicar la retención al momento del pago o abono en cuenta, siendo que en el caso de tarjetas prepago de servicios electrónicos o digitales, actúa “[...] como agente retenedor la persona natural o jurídica que realiza el pago o abono en cuenta al proveedor del exterior emisor o distribuidor de las tarjetas prepago” (DIAN, 2019 b).

Se entiende por retención directa la que es practicada por “[...] entidades emisoras de tarjetas, vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago por estos servicios electrónicos digitales” (DIAN, 2019 b). De la misma forma, la retención indirecta “[...] es la que se realiza por intermedio de algún otro actor del sistema de pagos en quien el emisor delegue” (DIAN, 2019 b), para lo cual se requiere que el emisor informe a DIAN, tal delegación indicando:

- Nombre o razón social.
- Identificación.
- Aceptación con sus consecuentes responsabilidades para actuar como agente retenedor de este tipo de transacciones.

Es importante destacar que la DIAN se reserva el derecho de revocar la responsabilidad de agente retenedor al intermediario y adjudicarla al emisor de la tarjeta (DIAN, 2019 b).

d) Plazo de implementación de los sistemas informáticos

El artículo 4 de la resolución N° 49 establece el plazo para que entidades designadas para la retención en la fuente, inicien con su ejecución a más tardar el 1 de febrero del 2020 (DIAN, 2019 b). Para estos efectos, la misma resolución designa en los agentes retenedores la obligación para establecer los protocolos y procedimiento que consideren necesarios para el cumplimiento de la retención en la fuente. No obstante, la DIAN mediante resolución indicará la fecha a partir de la cual los agentes de retención deben practicar las retenciones a los “prestadores de servicios desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto” (DIAN, 2019 b).

e) Listado de prestadores sujetos a retención en la fuente

Para efectos del cumplimiento del numeral octavo del artículo 437-2 del Estatuto Tributario respecto al listado de prestadores de servicios desde el exterior a los que se les deberá practicar la retención en la fuente, el artículo 5 de la resolución N° 49 dispone que la DIAN “[...] indicará de manera taxativa, mediante resolución,” (DIAN, 2019 b) dicho listado, así como su fecha de aplicación. Esta resolución a la fecha de conclusión de esta investigación se encuentra pendiente de ser emitida.

f) Periodo

De acuerdo con el artículo 1.6.1.26.11. del Decreto N° 1625 de 2016, Único Reglamento en Materia Tributaria, en el cual establece las obligaciones del agente retenedor, el periodo de presentación de la declaración de retención de IVA es de carácter mensual. Esta declaración de retención en la fuente incluye las retenciones realizadas tanto a título de impuesto sobre la renta y como del IVA (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia 2016).

g) Aplicación de la retención

El artículo 8 de la resolución N° 49 establece los siguientes elementos para la aplicación de la retención en la fuente:

- “1. Cuando el pago se realice a través de tarjetas débito o crédito, la entidad financiera efectuará la retención en la fuente en el momento en que se realice el descuento o cargo al cuentahabiente o tarjetahabiente según corresponda.
2. Cuando el pago se realice a través de los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago por estos servicios electrónicos

o digitales, la retención en la fuente se efectuará en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, de forma directa o indirecta, al prestador de servicios del exterior o al tercero.

3. Cuando corresponda a venta de tarjetas prepago, la retención en la fuente a título de IVA se efectuará en el momento de la venta por parte del agente retenedor al consumidor.”

(DIAN, 2019 b)

h) Tarifa y base imponible

El valor base para practicar la retención en la fuente ocurre al momento de facturación del servicio electrónico o digital toda vez que le corresponde al prestador del servicio informar al usuario el valor del impuesto que se le cargará a la transacción. Para estos efectos, le corresponde al prestatario identificar el valor de la operación correspondiente a la venta del servicio electrónico o digital.

La tarifa aplicable al IVA corresponde al 19% y es “[...] descontado o cargado al cuentahabiente o tarjetahabiente según corresponda [...]”, artículo 7 (DIAN, 2019 b). La resolución N° 49 dispone que el agente retenedor puede efectuar la retención en la misma operación o bien en una operación adicional, siempre y cuando corresponda a la misma fecha de la transacción que da origen al impuesto. Es obligación del agente, la retención por el valor total de la transacción y por la totalidad del impuesto, en el momento del pago o abono en cuenta del servicio electrónico o digital.

Para los casos de ventas de tarjetas prepago por servicio electrónico o digital, el agente retenedor retiene por el cien por ciento del valor del impuesto, el cual se encuentra incorporado dentro del valor de la tarjeta prepago (DIAN, 2019 b).

Ante transacciones en moneda distinta al peso colombiano, el agente retenedor debe utilizar la tasa de cambio representativa del mercado y que debe

corresponder a la misma tasa con la que se efectuó el servicio al cuentahabiente o tarjetahabiente (DIAN, 2019 b).

i) Presentación de la declaración

Conforme con lo que dispone el artículo 10 de la resolución N° 49, los agentes retenedores a título del IVA, deben declarar y pagar la retención prevista en el formulario de “Declaración de Retención en la Fuente” conforme las disposiciones del Estatuto Tributario colombiano y su reglamento (DIAN, 2019 b).

j) Plazos para presentación y pago

Conforme lo dispone la resolución N° 49 en su artículo 6, la “[...] aplicación del sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto, por parte de los agentes retenedores, no exime a los prestadores de servicios desde el exterior de la obligación de declarar y pagar el impuesto” (DIAN, 2019 b), generado desde el momento de la prestación de los servicios gravados hasta que el agente retenedor inicie con la retención en la fuente.

En relación con la declaración y pago del impuesto, los prestadores de servicios extraterritoriales deben aplicar las disposiciones de la resolución N° 51 del 19 de octubre del 2018 (DIAN, 2019 b). Respecto a la fecha de presentación de la declaración, ésta debe ser presentada en el mes siguiente según el día de presentación le sea asignado en el calendario tributario del año en curso. Este día dependerá del último dígito de verificación del número de identificación tributaria del agente retenedor (DIAN, 2019 a).

k) Devoluciones y rectificación de la declaración

Ante la presencia de una devolución, rescisión, anulación o resolución de operación sometida a retención en la fuente a título del IVA, de que trata la

resolución N° 49, los agentes retenedores deben aplicar los procedimientos establecidos en el Único Reglamentario en Materia Tributaria, ante la presencia de devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones relacionadas con las operaciones sometidas a retención en la fuente, según lo plasma el artículo 9 (DIAN, 2019 b). En el caso que una operación sujeta a retención en moneda distinta al peso colombiano, la devolución, rescisión, anulación o resolución se realiza conforme a la tasa de cambio representativa del mercado, la cual debe ser la misma tasa con la que se efectuó “[...] el descuento o abono al cuentahabiente o tarjetahabiente” (DIAN, 2019 b).

l) Identificación de la condición B2B y B2C

La resolución N° 49, omite precisar respecto a la obligación del agente retenedor de identificar si la transacción se realiza entre B2C y B2B. En este sentido, está llamado a verificar la lista de prestadores de servicios digitales desde el exterior y si el prestador se encuentra en la lista debe aplicar la retención en la fuente al pago que se realice por este servicio electrónico o digital (DIAN, 2019 b).

m) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio

La resolución N° 49, establece la obligación para que el agente retenedor coteje la lista de prestadores extranjeros de servicios digitales para que aplique la respectiva retención en la fuente, sin necesidad de practicar algún estudio o análisis específico para la identificación del lugar de prestación del servicio (DIAN, 2019 b).

E. Unión Europea: Modelo normativo implementado en el IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos

Conforme con los objetivos definidos en esta investigación, España es el segundo país de referencia para realizar el análisis normativo de su mecanismo recaudatorio. En este contexto y dado que al ser este país un miembro de la Unión Europea, se rige por las Directivas y Reglamentos que a nivel de Consejo europeo

se emiten para los miembros de esta comunidad. El presente apartado expone el esquema regulatorio de aplicación general a nivel de Unión Europea, sea respecto a las Directivas y Reglamentos emitidos para, a su vez, incorporar las disposiciones emitidas por el Congreso español y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España, en su calidad de ente rector, mediante las cuales se delimitan las normas para el cumplimiento en esta jurisdicción de las obligaciones dadas a nivel europeo.

Mediante la emisión de la Directiva 2008/8/CE del 12 de febrero de 2008, el Consejo europeo modifica la Directiva 2006/112/CE para introducir regulaciones respecto al lugar de la prestación de servicios para que surtan efecto a partir del 1 de enero del 2015 (artículo 5 Directiva 2008/8/CE). De esta manera el lugar de prestación de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo corresponde a aquel en el que dichas personas estén establecidas, domiciliadas o residan habitualmente, Consejo europeo (2008). Mediante esta disposición quedan constituidas las normas relativas al lugar de prestación de los servicios que se destacan a continuación, Consejo europeo (2008):

- Servicios de telecomunicación.
- Servicios de radiodifusión y de televisión.
- Adicionalmente, la Directiva 2008/8/CE modifica el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, para definir la lista taxativa de servicios prestados por vía electrónica, Consejo europeo (2008). Estos servicios son:

“1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

2) Suministro de programas y su actualización;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

5) Suministro de enseñanza a distancia.”

Consejo europeo (2006).

En adición con lo anterior, la Directiva 2006/112/CE, modificada por la Directiva 2008/8/CE, exhibe situaciones particulares relacionadas con la prestación de servicios las cuales son divididas por secciones, Consejo europeo (2008). En las siguientes líneas se exponen las disposiciones emanadas que se relacionan directamente con los alcances de la investigación y que especifican cuando se está en presencia de una prestación de servicios, en atención a las secciones de la Directiva:

- Servicios prestados por un intermediario a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo: el lugar de prestación es el lugar donde se produzca la operación comercial (artículo 46 Directiva 2006/112/CE, modificado por la Directiva 2008/8/CE). Se entiende por intermediario a aquella persona que actúa en nombre de otra persona y por cuenta ajena.
- Prestación de servicios por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (artículo 58 Directiva 2008/8/CE, modificado por la Directiva 2017/2455/CE). Esta disposición es de alcance para los servicios de telecomunicación, radiodifusión y de televisión, además de los correspondientes al anexo II de la Directiva, prestados vía electrónica, conforme se detalló líneas atrás.

Como complemento a lo anterior, la prestación de un servicio relacionado a una ubicación está delimitado para personas que estén establecidas con domicilio o residencia habitual en un Estado miembro. Para las situaciones que ameritan la presencia de un sujeto pasivo con sede de actividad económica fuera de la

Comunidad el lugar de prestación es aquel en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o en el que tenga su domicilio o residencia habitual. Esta disposición es de alcance cuando la prestación de servicios, sea ejecutada por medio de un establecimiento permanente con domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, Consejo europeo (2008).

Lo indicado anteriormente es ampliado por el Reglamento de ejecución N° 282/2011 del Consejo europeo al referirse en su artículo 7 que el ámbito de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, conforme las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, abarcan “[...] los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima”, Consejo europeo (2011). Con esta definición, el Consejo especifica que los servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y los destacados en el anexo II de la Directiva 2008/8/CE están sujetos al IVA cuando sean suministrados por internet o una red electrónica, de manera automatizada y con mínima intervención humana, tales como los siguientes:

- “a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a

las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);”

Consejo europeo (2011).

Por otra parte, las situaciones relacionadas con doble y no imposición en el IVA, son abordadas por medio de medidas destinadas a evitar este tipo de casos. De esta manera el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE fue sustituido por la Directiva 2008/8/CE a fin de evitar los “casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, en lo que concierne a las prestaciones de servicios” Consejo europeo (2008). En este sentido, la prestación de servicios se rige conforme la regla de lugar de prestación a personas que no ostenten la condición de sujeto pasivo y considera dos posibles escenarios:

- La utilización o la explotación efectiva de los servicios, total o parcial, es considerada como prestada fuera de la Comunidad pese a que el lugar de prestación se halle dentro de la Comunidad.
- La utilización o la explotación efectiva de los servicios, total o parcial, es considerada como prestada en la Comunidad pese a que el lugar de prestación se halle fuera de la Comunidad.

A partir de lo anterior, la normativa europea se desarrollada de tal modo que regula las distintas prestaciones de servicios considerando el lugar de prestación y el lugar de consumo. Es así como para un mejor abordaje del tema en cuestión, se

sintetiza en el siguiente cuadro los distintos alcances normativos que la Directiva 2006/112/CE y sus reformas regulan en cuanto a la prestación de servicios.

Cuadro 15 Alcances para la prestación de servicios en la Comunidad europea
 (Según Directiva del Consejo europeo 2006/112/CE y sus reformas)

Lugar de prestación	Lugar de consumo	Referencia Directiva
Comunidad	Comunidad	Normas generales de acatamiento y aplicación contenidas en la Directiva 2006/112/CE y sus reformas.
Comunidad (estado miembro "a")	Comunidad (otro estado miembro)	Título XII, Capítulo 6, Sección 3: Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, a las entregas de bienes dentro de un Estado miembro efectuadas a través de interfaces electrónicas que faciliten dichas entregas y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo ¹
Comunidad	Fuera de la Comunidad	Título IV, Capítulo 3, Sección 3, Subsección 9 Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.
Fuera de la Comunidad ²	Comunidad	Título IV, Capítulo 3, Sección 3, Subsección 8 Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Título XII, Capítulo 6, Sección 2: Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad ³ . Título XII, Capítulo 6, Sección 4: Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países ⁴

1 La Directiva 2006/112/CE tituló esta sección como "Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo" sin embargo, la Directiva 2017/2455/CE lo cambió por "Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo". Posteriormente la Directiva (UE) 2019/1995 lo cambia por el destacado en el cuadro. Este régimen se conoce como el régimen de la Unión según Reglamento de ejecución N° 815/2012.

2 Para la presente investigación se analiza este modelo ya que es el más afín a los implementados en Costa Rica y Colombia, según se detalla en el alcance de la investigación. Este régimen se conoce como el Régimen exterior a la Unión según Reglamento de ejecución N° 815/2012.

3 La Directiva 2006/112/CE tituló esta sección como "Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad" sin embargo, la Directiva 2017/2455/CE lo cambió por el destacado en el cuadro.

4 La Directiva 2017/2455/CE añade una sección 4 a la Directiva 2006/112/CE la cual pese a que es una regulación para las transacciones B2C, se dirige a la entrega de bienes que superan una cuantía específica por lo tanto, esta regulación excede los alcances de la investigación.

Fuente: Consejo europeo (2008) y Consejo europeo (2017 b).

El cuadro anterior tiene como propósito exponer las normas específicas contenidas en la Directiva 2006/112/CE y sus reformas mediante las cuales el IVA es regulado en la Unión Europea. A partir de lo presentado y siguiendo los alcances de la investigación, se expone en el siguiente apartado lo correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad conocido como Régimen exterior a la Unión.

1. Normativa de la Unión Europea para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.

Las cláusulas establecidas en el Régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad permiten que los Estados miembros acojan a todo sujeto pasivo no establecido en la Comunidad que se dedique a la prestación de servicios digitales o electrónicos, de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión, “[...] a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida en un Estado miembro o que tenga en él su domicilio o residencia habitual” Consejo europeo (2008), para que recaude el IVA en este tipo de transacciones. Es así como este régimen especial es dirigido a para todos los proveedores (sujetos pasivos) ubicados fuera de la Comunidad cuando prestan los servicios mencionados en la Comunidad.

Respecto al concepto de residencia habitual de una persona física, el Reglamento de ejecución N° 282/2011 detalla que es “[...] aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales”, Consejo europeo (2011). Ante un escenario donde destaquen vínculos profesionales en un país y vínculos personales en otro país, la residencia

habitual es determinada conforme a los vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive.

En igual sentido, el Reglamento de ejecución N° 282/2011 establece en su artículo 12 que para efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, el domicilio de “[...] una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales”, Consejo europeo (2011). La identificación de este domicilio es trascendental para que el sujeto pasivo no establecido identifique el lugar de destino o prestación del servicio.

La Directiva 2008/2455/CE inserta un artículo 358 bis a la Directiva 2006/112/CE donde define dos conceptos para efectos del Régimen:

- “1) “sujeto pasivo no establecido en la Comunidad”: todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad ni posea en él un establecimiento permanente;
 - 2) “Estado miembro de identificación”: el Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido en la Comunidad para declarar la iniciación de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en la presente sección.”
- Consejo europeo (2008).

a) Inscripción.

La Directiva 2017/2455/CE modifica el artículo 362 a la Directiva 2006/112/CE de modo tal que el Estado miembro de identificación debe identificar al sujeto pasivo no establecido en la Comunidad, mediante la asignación de un número individual y posteriormente comunicarlo para efectos del cumplimiento del IVA, Consejo europeo (2017 b).

Ante una situación en la que el sujeto pasivo comunique al Estado miembro su intención de adherirse al régimen exterior a la Unión, la misma queda en firme a partir del primer día del trimestre siguiente. Empero, si la primera prestación de los servicios incluidos en el régimen es efectuada con anterioridad al primer día del trimestre siguiente, el régimen especial se aplica a partir de la fecha de la primera prestación, para lo cual el sujeto pasivo debe comunicarlo, “[...] a más tardar el décimo día del mes siguiente al de la primera prestación, la información sobre el comienzo de las actividades a las que se aplicará el régimen”, de conformidad con el artículo 57 *quinquies* del Reglamento 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

La Directiva 2017/2455/CE contempla normas especiales para empresas con bajos volúmenes de ventas anuales que no superen los 10.000 euros (excluido el IVA) y tampoco supere esta cantidad en el año civil predecesor. Es así como el artículo 58 de la Directiva 2006/112 (modificado por la Directiva 2008/8/CE) exceptúa de la inscripción a empresas dedicadas a la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, con ventas por debajo del monto indicado, Consejo europeo (2006).

b) Actualización o modificación.

Mediante el artículo 361 de la Directiva 2006/112/CE (actualizado por la Directiva 2008/8/CE y por la Directiva 2017/2455/CE), el sujeto pasivo no establecido en la Comunidad debe facilitar al Estado miembro de identificación, al momento de declarar el inicio de su actividad gravada los siguientes datos de identificación, los cuales a su vez debe mantenerlos actualizados ante cualquier modificación:

“a) Nombre.

b) Dirección de correos.

c) Dirección electrónica, incluidos los sitios de Internet.

d) Número de identificación fiscal nacional

Consejo europeo (2008).

e) Una declaración en la que se indique que la persona no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que no posee en él un establecimiento permanente.”

Consejo europeo (2017 b).

Como complemento a lo anterior, el Reglamento 2019/2026 por el cual modifica parcialmente el Reglamento de ejecución 282/2011 dispone en su artículo 57 *nonies* las obligaciones de información por el cual el sujeto pasivo o un intermediario deben comunicar por vía electrónica al Estado en donde se encuentran inscritos la fecha de fin a sus actividades cubiertas por un régimen especial, el cambio de sus actividades cubiertas por un régimen especial de manera que deje de reunir las condiciones necesarias para el uso de ese régimen especial y cualquier cambio en la información previamente proporcionada, Consejo europeo (2019 a). Esta información debe ser comunicada a más tardar el décimo día del mes siguiente.

c) Desinscripción.

El acceso y permanencia al Régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad (Régimen exterior a la Unión) es voluntario o de libre elección con lo cual aquellos sujetos pasivos adheridos a él pueden prescindir de su utilización, aunque continúen prestando los servicios cubiertos por dicho régimen. En este sentido, el artículo 57 *octies* del Reglamento 2019/2026, establece que el sujeto pasivo debe informar de su decisión al Estado miembro donde se ha registrado, con al menos 15 días antes del final del trimestre anterior a aquel en el que pretenda dejar de utilizar el régimen. De esta manera el cese en el régimen surte efectos a partir del primer día del trimestre siguiente y los

proveedores quedan excluidos de su utilización en cualquier Estado miembro durante dos trimestres, Consejo europeo (2019 a).

Consecuencia de lo anterior, las obligaciones del IVA relacionadas con los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o prestados por vía electrónica, que presten posterior al trimestre en que finalice la actividad, deben ser reportadas por los prestatarios directamente en las administraciones tributarias del Estado miembro de consumo según corresponda; así lo dispone el artículo 57 *octies* del Reglamento 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

d) Medidas coercitivas y de expulsión del Régimen.

El artículo 363 de la Directiva 2006/112/CE modificada por la Directiva 2008/8/CE dispone que el Estado miembro de identificación tiene la potestad de excluir del registro de identificación al sujeto pasivo no establecido en la Comunidad ante la presencia de alguno de los siguientes escenarios, Consejo europeo (2008):

- Cuando notifique a dicho Estado miembro que ya no presta servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos.
- Ante el supuesto que ha cesado sus actividades gravadas.
Este enunciado es ampliado por el artículo 58 *bis* del Reglamento de ejecución 2019/2026 en el sentido que, ante la no prestación de los servicios gravados durante un período de dos años, se considera que sus actividades han finalizado, Consejo europeo (2019 a).
- Por el incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial.
- Por el incumplimiento sistemático de las normas del régimen especial.

Conforme lo aclara el artículo 58 Reglamento de ejecución 2019/2026 únicamente el Estado miembro de identificación o registro puede excluir a un sujeto pasivo de la utilización del Régimen exterior a la Unión, ante lo cual basa su decisión

a partir de cualquier información disponible, incluida aquella que le faciliten otros Estados miembros, Consejo europeo (2019 a).

Respecto al plazo a partir del cual la exclusión o desinscripción surte efectos, el párrafo tercero del artículo 58 del Reglamento de ejecución 2019/2026 indica que éste es a partir del primer día del trimestre siguiente luego de que el sujeto pasivo remita la solicitud de supresión por los medios electrónicos correspondientes. Cuando la exclusión obedece a un cambio de sede de actividad económica o de establecimiento permanente, la separación es efectiva a partir de la fecha de ese cambio, Consejo europeo (2019 a).

Una vez el sujeto pasivo ha sido excluido o desinscrito del régimen a causa del incumplimiento consecutivo, mantiene esta situación por dos años después del período de declaración durante en el que se produzca la exclusión, de conformidad con el artículo 58 *ter* del Reglamento de ejecución 2019/2026. Amplia este artículo que se está ante un incumplimiento consecutivo en al menos los siguientes casos:

- Cuando el Estado miembro de identificación previamente haya enviado un recordatorio para que cumpla con las obligaciones en relación con los tres periodos de declaración inmediatamente anteriores y el sujeto pasivo no presente las declaraciones del IVA dentro de los diez días siguientes a dicho envío.
- Ante un recordatorio del Estado miembro de identificación o inscripción en relación con los tres periodos inmediatamente anteriores y el sujeto pasivo se mantenga moroso por cada uno de esos periodos, dentro de los diez días siguientes de expedido el recordatorio, salvo que la suma dejada de pagar sea equivalente a menos de 100 EUR por trimestre.
- Tras el requerimiento del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo y un mes después del recordatorio del Estado miembro de identificación, el sujeto pasivo continúe sin poner a disposición por vía electrónica los registros de las operaciones incluidas el régimen especial.

Consejo europeo (2019 a).

Ante la desinscripción de oficio en el Estado donde se encontraba registrado, el sujeto pasivo excluido debe presentar y cancelar ante las autoridades tributarias de cada Estado miembro que corresponda sus obligaciones relacionadas con los servicios sujetos al IVA, que se generen después de la fecha en que sea efectiva la exclusión, de conformidad con el artículo 58 *quater* del Reglamento de ejecución 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

Es de agregar que cuando el sujeto pasivo deje de utilizar el Régimen exterior a la Unión, sea por desinscripción o porque quede excluido, debe presentar una declaración final, su pago correspondiente, así como toda corrección o presentación tardía de declaraciones y pagos pendientes ante el Estado donde estuviera inscrito antes del cese de actividades. Toda rectificación de declaraciones previas que resulte necesaria después de la presentación de la declaración final debe ser presentada ante las autoridades tributarias del Estado donde preste el servicio, esto de conformidad con el artículo 61 *bis* del Reglamento N° 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

e) Periodo.

En razón al periodo de cumplimiento, el artículo 364 de la Directiva 2006/112/CE, modificada por la Directiva 2017/2455/CE, señala que el sujeto pasivo no establecido en la Comunidad debe presentar por vía electrónica al Estado miembro de identificación su declaración de IVA por cada trimestre civil. Esta obligación debe cumplirse con independencia de que haya prestado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos en el respectivo periodo, Consejo europeo (2017 b).

Lo anterior enuncia que el periodo de cumplimiento del IVA al amparo del Régimen de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o

electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad es trimestral, siendo que cada periodo declarativo es independiente.

f) Tarifas.

Las tarifas del IVA aplicables a los servicios digitales son definidas en los distintos países de la Unión Europea. Los tipos impositivos aplicables a los servicios digitales varían conforme al servicio que se preste, sea de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos. Para efectos de la presente investigación, la tarifa aplicable corresponde a la definida en España y que se expone en el apartado correspondiente a esta jurisdicción.

g) Presentación de la declaración.

El artículo 250 de la Directiva 2006/112/CE dispone que los sujetos pasivos deben presentar su declaración de IVA “en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas”, Consejo europeo (2006).

Respecto a los lineamientos específicos para la presentación de la declaración del IVA, la Directiva 2008/8/CE modificó varios artículos de la Directiva 2006/112/CE. En este sentido, el sujeto pasivo no establecido en la Comunidad debe declarar vía electrónica al Estado miembro de identificación la iniciación y el cese de su actividad como sujeto pasivo, así como toda modificación respecto a que dicho sujeto pasivo deje de reunir las condiciones necesarias para poder acogerse al presente régimen especial de conformidad con lo establecido en el artículo 360, Consejo europeo (2008).

El artículo 365 de la Directiva 2006/112/CE (modificada por la Directiva 2017/2455/CE) dispone que la declaración del IVA debe incluir, Consejo europeo (2008):

- Número de identificación.
- Valor total, excluido el IVA, de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos efectuadas durante el período conferido.
- Cantidad global del impuesto correspondiente desglosado por tipo impositivo.
- Tipos de IVA aplicables.
- Deuda tributaria total.

Esta información debe segmentarse por cada Estado miembro de consumo en que se haya adeudado el IVA. Es así como de conformidad con el artículo 369 *octies*, la declaración del IVA debe además incluir las modificaciones o rectificaciones relacionadas a los períodos impositivos anteriores, Consejo europeo (2019 b). Adicionalmente, el Reglamento de ejecución 815/2012 define en su artículo 4 que los sujetos pasivos deben presentar al Estado miembro de identificación las declaraciones utilizando un mensaje electrónico estándar conforme las especificaciones técnicas que se señalan en este Reglamento, Consejo europeo (2012 b). De esta manera, le corresponde a cada Estado miembro de identificación transmitir los datos de las declaraciones a través de una red común conocida como *Common Communications Network (CCN)* y *Common Systems Interface (CSI)*, a cada uno de los Estados miembros de consumo y de establecimiento que indiquen en las declaraciones según el artículo 5 del Reglamento de ejecución 815/2012, Consejo europeo (2012 b).

En caso de que durante un período de declaración no se preste ningún servicio enmarcado en el Régimen exterior a la Unión, en ningún Estado miembro de consumo, los sujetos pasivos deben presentar la declaración en la que se revele la no prestación del servicio durante ese período, lo que se conoce como presentar la

declaración en cero, así lo esclarece el artículo 59 bis del Reglamento 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

h) Plazos para presentación y pago.

La declaración debe presentarse dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiera, según lo dispone el artículo 364 de la Directiva 2008/8/CE, Consejo europeo (2008).

El monto adeudado se ingresa en una cuenta bancaria en euros, designada por el Estado miembro donde esté registrado y realice su cumplimiento. En caso de existir un Estado miembro que no haya adoptado el euro, el importe puede ser ingresado en una cuenta bancaria en su propia moneda de conformidad con lo estipulado en el artículo 367 de la Directiva 2008/8/CE, Consejo europeo (2008).

i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración.

Cuando sea necesario realizar modificaciones a la declaración del IVA presentada, el artículo 365 de la Directiva 2006/112/CE (modificada por la Directiva 2017/2455/CE) indica que “tales modificaciones se incluirán en una declaración posterior en el plazo de tres años a partir de la fecha en la que debía presentarse la declaración inicial”, Consejo europeo (2008). Este procedimiento debe realizarse conforme al artículo 364 de la citada Directiva. Al amparo de esta declaración rectificativa, debe indicarse el Estado miembro de consumo, período a modificar y cantidad del impuesto rectificado. Sobre este particular el Reglamento de ejecución 282/2011 destaca en su artículo 60 que, tras la presentación de la declaración, cualquier cambio debe efectuarse a través de una modificación de la propia declaración y no mediante ajustes en una declaración posterior, Consejo europeo (2011).

Respecto a los pagos correspondientes a la declaración modificada, el artículo 62 del Reglamento de ejecución 967/2012 establece que para cada uno de ellos debe realizarse de manera independiente y el sujeto pasivo debe hacer referencia a la declaración originalmente presentada, indicando el número de referencia de la declaración específica a la que corresponda, Consejo europeo (2012 a). En este sentido, la modificación al Reglamento dada por medio del Reglamento de ejecución 2019/2026 dispone que los pagos deben realizarse en el Estado miembro donde el prestatario se encuentre inscrito, Consejo europeo (2019 a).

El artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE (modificada por la Directiva 2008/8/CE) impide deducir el IVA para aquellos sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que se acojan al Régimen. Respecto a la devolución, este mismo artículo dispone que dicho sujeto pasivo puede optar con arreglo a la Directiva correspondiente, con lo cual debe seguir el procedimiento general ahí establecido, Consejo europeo (2008).

En relación con el plazo para presentar la rectificación de la declaración, el artículo 369 *octies*, de la Directiva 2006/112/CE (modificada por la Directiva 2017/2455/CE) establece que “[...] tales modificaciones se incluirán en una declaración posterior en el plazo de tres años a partir de la fecha en la que debía presentarse la declaración inicial” Consejo europeo (2017 b). Lo indicado es rescatado por el artículo 61 del Reglamento de ejecución 2019/2026, en el sentido que, ante cualquier modificación de las cifras contenidas en la declaración hasta el último período declarativo en 2020, se realizarán una vez presentada la declaración, “[...] mediante la modificación de esta y no mediante ajustes en una declaración subsiguiente”, Consejo europeo (2019 a). Ahora bien, cualquier modificación de cifras para los períodos a partir del año 2021, estas se harán “[...] una vez presentada dicha declaración, mediante ajustes en una declaración subsiguiente”, Consejo europeo (2019 a), siempre en el plazo de tres años.

j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.

Según el artículo 369 de la Directiva 2008/8/CE mediante el cual se dispone que un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad debe mantener un registro de las operaciones incluidas el régimen especial. Este registro debe tener “[...] la precisión suficiente para que la administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración del IVA es correcta” Consejo europeo (2008). A partir de esta norma, la Administración en donde se encuentra registrado el proveedor, puede solicitarle el registro de las transacciones para efectuar sus procedimientos y verificaciones de control.

k) Identificación de la condición B2B y B2C.

Al amparo del Régimen aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, todo sujeto pasivo no establecido en la Comunidad que se dedique a la prestación servicios digitales está en la obligación de percibir el IVA cuando realice ventas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que estén establecidas en un Estado miembro, previa verificación de su domicilio o residencia habitual. La correcta identificación de la persona destinataria, es clave para la aplicación de reglas como la reversión del sujeto pasivo o para que el impuesto sea aplicado directamente por el sujeto no establecido en la Comunidad.

Sobre este aspecto, destacado en el párrafo anterior, el Reglamento de ejecución 282/2011 establece en su artículo 18 que el prestador puede considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo ante la presencia de las siguientes condiciones:

- a) Cuando le comunique su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador lo confirme junto con el nombre y dirección correspondientes, Consejo europeo (2011).

- b) Ante la ausencia de un número de identificación individual para el IVA, pero que informe al prestador de que lo ha solicitado y este obtenga otro elemento de prueba que demuestre la condición de sujeto pasivo obligada al IVA, Consejo europeo (2011).

A partir de lo presentado, la normativa europea persigue dotar de seguridad jurídica al sistema al prever posibles situaciones que el proveedor puede encontrar al momento de ejecución de sus operaciones y que tienen un impacto en su cumplimiento.

- l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.

La Directiva 2017/2455/CE añade un numeral tres a la Directiva 2006/112/CE por medio del cual determina como lugar de prestación del servicio al Estado miembro de consumo. De esta manera el artículo 358 *bis* se refiere al Estado miembro de consumo como “[...] el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios conforme al título V, capítulo 3” Consejo europeo (2017 b). Respecto al capítulo 3 del título V, este se refiere a la Directiva 2006/112/CE por la cual se detallan los escenarios para la definición del lugar de realización o de prestación de servicios de manera general, así como en casos particulares cuando intermedian transportes, bienes inmuebles, intermediarios, arrendamientos, entre otros, todos ajenos al alcance de esta investigación.

Adicionalmente, el artículo 23 del Reglamento de ejecución N° 282/2011 indica que cuando una prestación de servicios se grave en el lugar en que esté establecido el cliente o en donde posea su domicilio o residencia habitual el prestador debe establecer “[...] ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago”, Consejo europeo (2011). Añade el artículo 25 de este Reglamento que la determinación del lugar aplica únicamente ante el momento del devengo del

impuesto por lo cual, cambios posteriores en el lugar de realización de la prestación no afectará tal determinación.

Con la finalidad de dotar a la normativa de criterios específicos para determinar el lugar de prestación del servicio, el Reglamento de ejecución 1042/2013 incorpora reglas de presunción en relación con la ubicación del cliente, Consejo europeo (2013). Asimismo, el Reglamento de ejecución 2017/2459 modifica el artículo 24 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011 que sigue esta misma secuencia para definir presunciones respecto a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión, servicios prestados por vía electrónica o prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. En este sentido se presume que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, cuando utiliza y tiene disfrute efectivo del servicio ante cualquiera de las siguientes situaciones:

- Ante servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o servicios prestados por vía electrónica que se ejecuten “[...] en ubicaciones físicas tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios”, artículo 24 *bis* Consejo europeo (2013).
- Cuando la ubicación “[...] esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros [...]”, la ubicación corresponde al país de partida del transporte de pasajeros, Consejo europeo (2013).
- Mediante el lugar donde esté instalada la línea fija terrestre que utilice el cliente para el acceso a servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o servicios electrónicos, Consejo europeo (2017 a).
- Por la utilización de redes móviles, mediante la identificación del código de teléfono móvil del país de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de los servicios, Consejo europeo (2017 a).

- Para aquellos servicios donde sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar, una tarjeta de televisión y se omita la utilización de una línea fija terrestre, el lugar de consumo se determina según donde se encuentre el descodificador, dispositivo similar o bien, el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para su utilización, Consejo europeo (2017 a).

En adición con lo anterior y para circunstancias distintas de las mencionadas con anterioridad, el prestatario puede presumir del lugar de establecimiento del cliente, de su domicilio o residencia habitual, basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 *septies* del Reglamento de ejecución 1042/2013 tales como:

- Dirección de facturación del cliente.
 - Dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
 - Datos bancarios como cuenta bancaria utilizada para el pago o dirección de facturación conforme conste en los registros del banco.
 - Identificación del código del teléfono del país y de la tarjeta SIM utilizada por el cliente.
 - Otra información relevante desde el punto de vista comercial.
- Consejo europeo (2013).

El Reglamento de ejecución 1042/2013 en su artículo 24 *quinquies* establece que, ante la aplicación de presunciones, las mismas pueden ser impugnadas por medio de la presentación de tres elementos de prueba, debidamente fundamentados y no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar, Consejo europeo (2013), tales como:

- La dirección de facturación del cliente.
- Los datos de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
- La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
- El código almacenado en la tarjeta SIM del teléfono móvil para identificar la identidad internacional del abonado del servicio.
- La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
- Otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Artículo 24 *sexies* y Artículo 24 *septies*, Reglamento de Ejecución 1042/2013 Consejo europeo (2013).

m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento.

Conforme se mencionó con anterioridad, la declaración del IVA debe presentarse en euros o en la moneda local de aquellos Estados miembros que no lo hayan adoptado. Para efectos del cambio de divisas, “[...] el sujeto pasivo no establecido en la Comunidad utilizará en la declaración del IVA el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración [...]”, artículo 366 Directiva 2008/8/CE, Consejo europeo (2008). A su vez, el artículo 60 del Reglamento 967/2012, reafirmado por el Reglamento de ejecución 2019/2026, dispone que los importes de las declaraciones se presentan por el monto exacto, sin redondeos de ningún tipo, Consejo europeo (2012 a).

Respecto a los controles establecidos en la normativa europea para garantizar el cumplimiento formal de los sujetos pasivos, el artículo 60 bis del Reglamento 967/2012 establece que el Estado miembro donde el proveedor se encuentra inscrito, le recordará por medios electrónicos, su obligación de presentar la declaración, dentro de los diez días siguientes posteriores al vencimiento del plazo para la presentación, Consejo europeo (2012 a). En igual sentido, el artículo

63 *bis* de éste reglamento establece el mismo procedimiento para el pago de dicha declaración. Estas disposiciones se reafirman en el Reglamento de ejecución 2019/2026.

Asimismo, ante la presentación extemporánea, incompleta o incorrecta de la declaración o el pago, el Estado miembro en donde se encuentra inscrito debe determinar el importe de los intereses, sanciones y demás cargos a cancelar por parte del sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 63 *ter* del Reglamento 967/2012, Consejo europeo (2012 a), lo cual se mantiene ante la modificación de este Reglamento dada por medio del Reglamento de ejecución 2019/2026, Consejo europeo (2019 a).

Con la finalidad de que los sujetos pasivos cuenten con registros fehacientes, el artículo 63 *quater* del Reglamento de ejecución 2019/2026 solicita que los registros contengan la siguiente información:

- a) El Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios.
- b) El tipo de servicios prestados o la descripción y la cantidad de los bienes entregados.
- c) La fecha de la entrega de los bienes o de la prestación del servicio;
- d) La base imponible con indicación de la moneda utilizada.
- e) Todo aumento o reducción posterior de la base imponible.
- f) El tipo del IVA aplicado.
- g) El importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos.
- i) Cualquier anticipo recibido antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
- j) En caso de emitirse una factura, la información contenida en ella.
- k) En el caso de los servicios, la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia

habitual y, en el caso de los bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los bienes.

l) Cualquier prueba de posibles declaraciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del IVA aplicado.”

Consejo europeo (2019 a).

2. Normativa española para el cumplimiento de los proveedores extranjeros.

Conforme se indicó con anterioridad, a nivel de europeo existe la normativa para el cumplimiento de los Estados miembros de la Comunidad expuesta en Directrices y Reglamentos. Asimismo, cada Estado cuenta con su propia legislación la cual es coherente con la normativa comunitaria de los demás Estados miembros. España no es la excepción a esta regla ya que cuenta con su ley del impuesto sobre el valor agregado y su correspondiente reglamento. Esta sección presenta los detalles de la ley, el reglamento y las medidas administrativas emitidas por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para la recaudación del IVA proveniente de las transacciones transfronterizas de servicios electrónicos o digitales, mediante el régimen titulado “Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad”, Congreso de los Diputados (2014).

a) Inscripción.

El artículo 163 *noniesdecies* de la legislación española establece las obligaciones formales por las cuales el empresario o profesional no establecido en la Comunidad europea elija a España como Estado miembro de identificación y con ello se inscriba y cumpla con sus obligaciones en este país. Para estos efectos, el obligado queda en la obligación de aportar la información que se expone en las siguientes líneas:

- a) Declaración electrónica donde indique el inicio, las modificaciones o el cese de sus actividades comprendidas en el régimen especial.
- b) Aporte de datos identificativos como: nombre, dirección postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opera, número de identificación fiscal ante la Administración Tributaria del territorio tercero en el que ejerza su sede de actividad.
- c) Declaración donde manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión Europea.
 - a. Artículo 163 *noniesdecies*, Ley 28/2014, Congreso de los Diputados (2014).

Una vez efectuada la inscripción, la Administración Tributaria española notifica por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le fue asignado para efectos de su cumplimiento. La inscripción surte efectos a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la solicitud de inscripción, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a). En el caso que un empresario o profesional inicie las operaciones en el régimen previo a la fecha asignada, “[...] el régimen especial surtirá efecto a partir de la fecha en que comience la prestación de los servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones [...]”, de conformidad con las modificaciones introducidas por el numeral 1 del artículo 61 *duodecies* del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, Real Decreto 1073/2014, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a). Conforme lo indica este mismo numeral, la Administración Tributaria española se reserva el derecho para denegar el registro al régimen cuando el empresario o profesional no cumpla con las condiciones para acogerse a él.

En este orden de ideas, mediante la Orden HAP/1751/2014 del 29 de setiembre del 2014, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas español

aprueba el formulario 034 titulado “Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido” como instrumento para que los empresarios o profesionales que deseen acogerse a cualquiera de los regímenes especiales, entre ellos el Régimen exterior a la Unión, designen a España como Estado miembro para el cumplimiento, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b). Dado que el alcance de esta Orden es tanto para la inscripción, actualización y desinscripción en el registro de la Agencia española, se resume al final de este apartado lo concerniente a las pautas plasmadas en esta norma, comunes a estos tres actos administrativos.

b) Actualización o modificación.

De conformidad con lo incorporado mediante la Ley 28/2014, el artículo 163 *noniesdecies* establece la obligación comunicar toda posible modificación de la información delimitada en el apartado anterior y aportada a la Administración española, Congreso de los Diputados (2014). Esto es reafirmado por el artículo 61 *quaterdecies* del Reglamento del IVA, el cual dispone que ante cualquier cambio en la información proporcionada el empresario o profesional acogido al Régimen debe presentar una declaración de modificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio correspondiente, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a).

Asimismo, otra información que también debe ser comunicada y actualizada es la relacionada con el traslado de un Estado miembro a otro, en el caso de un empresario o profesional acogido al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, cuando este desee declarar en otro Estado de la comunidad. Para estos efectos, se debe presentar una declaración de cese en el Estado miembro de identificación

donde previamente se inscribió y presentar una nueva declaración de inicio en el nuevo Estado miembro de su escogencia, de conformidad con el numeral 3 del artículo 61 *duodecies* del Reglamento del IVA, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a). La entrada en vigor del cambio solicitado surte efectos desde la fecha en que se solicite, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración correspondiente en cada uno de los Estados miembros afectados e informe del cambio de Estado miembro de identificación, a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a).

c) Desinscripción.

Con la finalidad de mantener la homología con el Régimen exterior a la Unión la normativa española permite que el empresario o profesional se dé de baja voluntaria en el régimen. Es así como mediante la modificación introducida a la Ley 37/1992, mediante la Ley 28/2014 se añade el artículo 163 *septiesdecies* por el cual se definen las causas de exclusión del régimen especial español, Congreso de los Diputados de España (2014). Es así como la desinscripción es posible ante cualquiera de las siguientes circunstancias:

“a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.”

Congreso de los Diputados de España (2014)

En este mismo sentido el numeral 2 del artículo 61 *duodecies* del Reglamento del IVA, Real Decreto 1073/2014, señala que para la renuncia voluntaria se debe proceder con la presentación de la declaración de cese en el régimen especial, la cual debe efectuarse “[...] al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese [...]”, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a). Esta desinscripción prevalece para un período mínimo de dos trimestres naturales cuyo cómputo inicia a partir de la fecha en la que surta efecto la misma.

d) Medidas coercitivas y de expulsión del Régimen.

El numeral 2 del artículo 61 *terdecies* del Reglamento del IVA, Real Decreto 1073/2014, establece las causas de exclusión del régimen y sus efectos tales como:

- Presentación de la declaración de cese de actividades por dejar de prestar servicios en el régimen. El empresario o profesional debe presentar dicha declaración a más tardar el décimo día del mes siguiente en que se produzca la situación. Esta expulsión tiene efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha cese.
- La existencia de hechos presuntivos relacionados con la no prestación en ningún Estado miembro de consumo de los servicios electrónicos durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos.
- El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse al Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

- El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa entre ellos por la omisión de la declaración pese al envío de comunicaciones o recordatorios para su presentación, esto durante los tres trimestres naturales anteriores.

Es causa de incumplimiento reiterado la omisión de las comunicaciones o recordatorios para efectuar un pago, “[...] a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros”, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a).

Estas exclusiones traen efectos para un período mínimo de ocho trimestres naturales contados a partir de la fecha de efecto.

Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a).

e) Periodo.

El literal b) del artículo 163 *noniesdecies*, introducido por la Ley 28/2014 dispone la presentación electrónica la declaración y liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, Congreso de los Diputados (2014).

Como parte de la información para aportar en la declaración, el obligado debe incluir el número de identificación previamente otorgado por la Administración. Adicionalmente debe aportar por cada Estado miembro la siguiente información correspondiente a la operación de los servicios prestados de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos durante el trimestre:

- Valor total de las transacciones, excluido el IVA al que se refiere la declaración.

- Cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro.
- Desglose por tipos impositivos e importe total.
- Sumatoria de los importes anteriores que deben ser ingresados en España. Congreso de los Diputados (2014).

f) Tarifas.

Para el caso de España los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos afectos al Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad tienen una tarifa de impuesto del 21%, según *European Commission* (2019).

g) Presentación de la declaración.

El plazo de presentación es dentro de los veinte días siguientes al final del período, conforme las disposiciones del artículo 163 *noniesdecies*, implementado por la Ley 28/2014, Congreso de los Diputados (2014).

Por medio de la Orden HAP/460/2015 del 10 de marzo de 2015 el Ministerio de Economía y Hacienda de España emite modelo de declaración 368 titulado "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" por el cual se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de la declaración de liquidación, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

Conforme con lo establece el artículo 1 de la Orden HAP/460/2015, los responsables por la presentación de esta declaración de liquidación son los empresarios o profesionales acogidos al Régimen exterior a la Unión que hayan escogido a España como Estado miembro para su cumplimiento. La entrega de la

declaración es por vía electrónica, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

La presentación por internet del modelo 368 puede ser efectuada por los empresarios, profesionales o sus representantes legales y a su vez por las personas o entidades que con la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos, de conformidad con el artículo 3 de la Orden HAP/460/2015. De igual manera, deben cumplirse las siguientes condiciones generales, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015):

- Aporte del código de identificación individual emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Certificado electrónico o firma electrónica reconocida, para la identificación y autenticación en el sistema.
- Cuando la presentación se realice por colaboradores sociales autorizados, éstos deben contar con un certificado o firma electrónica.

Una vez que la declaración es aceptada, la Agencia Estatal valida el modelo 368 y le incluye la siguiente información:

- Código de verificación de 16 caracteres.
- Fecha y hora de presentación.
- Número de referencia y de versión, necesario para identificar la declaración ante el Estado miembro de consumo.
- Número de registro en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 3 Orden HAP/460/2015, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015):

h) Plazos para presentación y pago.

Por medio del literal c) del artículo 163 *noniesdecies* existe el deber por ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, identificando el trimestre que corresponda y el importe a ingresar en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración, dentro del plazo de los veinte días de presentación de la declaración, Ley 28/2014, Congreso de los Diputados (2014). El modelo de declaración que se debe utilizar para cumplir con las obligaciones del Régimen exterior a la Unión es el 368, tal y como lo define el artículo 2 de la Orden HAP/460/2015, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

Como medida de contingencia y si por razones técnicas no fuera posible efectuar la presentación por internet en el plazo establecido, la presentación puede postergarse hasta por cuatro días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo, de conformidad con el literal g) del artículo 4 de la Orden HAP/1751/2014, ya que existe la obligación para que la presentación sea únicamente por vía electrónica, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b).

En lo que respecta al pago de la obligación el artículo 4 de la Orden HAP/1751/2014 estipula que una vez presentada y aceptada la declaración se debe ingresar “[...] el importe de la deuda por transferencia bancaria a la cuenta abierta en el Banco de España que figure en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se consignarán los demás datos que deben facilitarse a la entidad financiera, importe, beneficiario y concepto”, literal c) artículo 4 Orden HAP/1751/2014, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

En el caso que en el periodo objeto de la declaración no se efectúe prestación de servicios al amparo del Régimen exterior a la Unión, la declaración debe ser igualmente presentada en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, haciendo constar en el formulario que se trata de una declaración sin actividad, de

conformidad con el numeral 4 del artículo 4 de la Orden HAP/460/2015, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

i) Servicios prescindidos y rectificación de la declaración.

Cualquier modificación o rectificación de la información previamente remitida mediante la declaración, puede efectuarse dentro del plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial. De igual manera, si producto de la enmienda se determinan ingresos adicionales, debe hacerse referencia a la declaración original. Para estos efectos aplica el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en la Ley General Tributaria, artículo 163 *noniesdecies*, introducido por la Ley 28/2014 Congreso de los Diputados (2014).

Por su parte, el artículo 163 *vicies* de la Ley 28/2014 impide el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan al régimen especial producto de la adquisición o importación de bienes y servicios que intervienen en la prestación de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, Congreso de los Diputados (2014), toda vez que esta deducción la pueden realizar en la jurisdicción donde sean residentes, conforme a las reglas de neutralidad y destino.

No obstante, la legislación contempla la posibilidad por la cual los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas del IVA. Es así como por la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos que se realicen en España los sujetos tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas del IVA, artículo 163 *vicies*, Ley 28/2014, Congreso de los Diputados (2014),

Ahora bien, ante la presencia de una declaración rectificativa, el numeral 5 del artículo 4 de la Orden HAP/460/2015 dispone que el presentador debe acceder a la sede electrónica y presentar la declaración indicando que se trata de una declaración de modificación y debe indicar “el número de registro en España de la declaración anterior que se pretende modificar”, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015).

j) Facturación y documentos emitidos por el proveedor extranjero.

Respecto a la expedición y entrega de la factura, el inciso e) del artículo 163 *noniesdecies* de la Ley 28/2014 indica que “[...] cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto [...]”, ésta debe ajustarse a lo que se defina vía reglamentaria respecto a la emisión de facturas, Ley 28/2014 Congreso de los Diputados (2014). Conforme a lo indicado, el legislador dispone que la normativa general respecto a la emisión de las facturas aplica para los efectos de este régimen especial.

k) Identificación de la condición B2B y B2C.

El Congreso de los Diputados español mediante Ley 28/2014, de 27 de noviembre del 2014 incorpora un Capítulo XI a la Ley 37/1992 de 1992 del Impuesto sobre el valor añadido, para crear un régimen especial acorde con la normativa europea titulado “Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica”, Congreso de los Diputados (2014). De esta manera aquellos empresarios o profesionales no residentes en la Comunidad, que provean servicios electrónicos, de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional en ejercicio (transacciones B2C) y que ostenten su domicilio o residencia habitual en la Comunidad, pueden acogerse al régimen en mención, de conformidad con el

artículo 163 *octiesdecies* de la Ley del IVA española, Congreso de los Diputados (2014).

El régimen especial es de aplicación para todas las prestaciones de servicios electrónicos, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto (España), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (transacciones B2C), siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio español. Lo anterior se define mediante el artículo 70 de la Ley 6/2018, que modifica este artículo de la Ley 37/1992, la cual establece reglas especiales por las cuales se sujeta al lugar de prestación de servicios cuando el importe total de las ventas, excluido el IVA, haya excedido durante el año en curso e incluso durante el año precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional, siempre y cuando los servicios sean destinados a un empresario o profesional, residentes o con domicilio habitual en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro (España), Congreso de los Diputados (2018).

A partir de lo anteriormente presentado para aquellas transacciones que se clasifican como B2B aplica la regla de inversión del sujeto pasivo de modo tal que el destinatario de la operación se convierta en el sujeto pasivo del IVA y así autoliquide impuesto, mediante la repercusión en su declaración y aplicación del crédito correspondiente.

l) Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece las condiciones por las cuales un servicio se entiende como realizado dentro del territorio de aplicación del impuesto. En este sentido, el artículo 69 presenta las reglas generales para determinar el lugar de realización o prestaciones de servicios. Dentro lo que interesa a la investigación, este artículo define como lugar de prestación de servicio el lugar de domicilio o residencia habitual, cuando el

destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (transacciones B2C) toda vez que los servicios sean ejecutados por un empresario o profesional, Congreso de los Diputados de España (1992).

En relación con los servicios de telecomunicación, los prestados por vía electrónica así como los de radiodifusión y televisión, se define en el mismo artículo 69 que tienen consideración de prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuanto tengan por objeto alguna de las siguientes condiciones:

- Transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos.
- Transmisiones enviadas y recibidas por medio de equipos de procesamiento cuando sea transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos tales como sitios informáticos, mantenimiento a distancia de programas y de equipos, suministro de programas y su actualización, imágenes, texto, información, bases de datos, música, películas, juegos y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- Enseñanza a distancia.

Congreso de los Diputados de España (1992).

Por su parte, el artículo 70 de la Ley del IVA española define las reglas especiales de prestación de servicios tales como los relacionados con bienes inmuebles ubicados en el territorio de aplicación del impuesto, los de transporte de pasajeros o bienes por la parte de trayecto que circule por el territorio español y los relacionados con el “[...] acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio”, Congreso de los Diputados de España (1992).

Respecto a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (transacciones B2C) y a su vez se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 70 lo considera como prestado en territorio español cuando el nivel de ventas excedan durante el periodo de un año la cantidad de 10.000 euros, Congreso de los Diputados de España (1992).

m) Disposiciones accesorias para el cumplimiento.

Ante transacciones comerciales originadas en moneda distinta del euro, el sujeto pasivo (proveedor del servicio) debe realizar la conversión a euros aplicando el tipo de cambio correspondiente al último día del período de liquidación, conforme los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo, según lo establece el artículo 163 *noniesdecies*, introducido por la Ley 28/2014 Congreso de los Diputados (2014).

Conforme se indicó, la Orden HAP/1751/2014 establece la “Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. En el siguiente cuadro se resumen los lineamientos comunes atinentes a la inscripción, actualización y desinscripción ante la Administración Tributaria española en el Régimen exterior a la unión, presentados en el formulario 034 correspondiente a la citada declaración.

**Cuadro 16 Lineamiento para la inscripción, actualización o desinscripción ante la
Agencia Estatal de Administración Tributaria**

(Según Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre de 2014)

	Inscripción	Actualización o modificación	Desinscripción
Medio de presentación	Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.		
Autorización para la presentación	Empresarios, profesionales o sus representantes legales. Las personas o entidades que cuenten con la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos en cumplimiento de los requisitos.		
Comunicación de la aprobación o rechazo de la solicitud	Por medios electrónicos.		
Requisitos para la presentación del formulario	Código de identificación individual expedido por la Administración. Contar con un certificado o firma electrónica reconocida de acuerdo a las condiciones que establece la legislación correspondiente. Cuando la presentación se realice por colaboradores sociales autorizados, éstos deben contar con un certificado electrónico.		
Validación y aceptación de la declaración	La aceptación de la declaración el sistema emite un código de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación. Ante el rechazo de la declaración se muestra un mensaje con la descripción de los errores detectados para que sean subsanados.		

Fuente: Orden HAP/1751/2014. Formulario 034: Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b).

Como complemento a lo anteriormente destacado, la Orden HAP/1751/2014 dispone que, ante la aprobación de la declaración de inicio, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se comunica por vía electrónica el Número de Operador Extracomunitario y su código de identificación individual, necesarios para presentar la declaración. En este formulario de inscripción deben hacerse constar los datos de identificación que exige la Directiva 2006/112/CE, indicados en el apartado correspondiente, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b).

En relación con la actualización de datos, la declaración que contenga esta modificación debe ser reportada a más tardar el décimo día del mes siguiente al cambio. Asimismo, respecto al cese del Régimen este debe comunicarse al menos

quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que se pretenda dejar de utilizar el régimen y a su vez indicar si finaliza las actividades sujetas al Régimen o bien si realizará el cumplimiento en otro Estado miembro, Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b).

Las obligaciones relacionadas con el registro de las operaciones y demás documentación de carácter tributario son emanadas en el literal d) artículo 163 *noniesdecies* de la Ley 28/2014 por el cual el obligado debe mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial. “Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica”, Ley 28/2014 Congreso de los Diputados (2014). Este registro debe ser conservado por un período de diez años de modo tal que la Administración Tributaria española pueda comprobar lo declarado contra sus registros internos.

En esta misma línea el artículo 61 *quinquiesdecies* del Reglamento del IVA, Real Decreto 1073/2014, dispone las obligaciones formales por las cuales los inscritos ante el Régimen deben llevar un registro de las operaciones incluidas de modo que sea comprobación suficiente para que la Administración Tributaria efectúe sus labores de control. Este registro debe contener la siguiente información:

- “a) El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio;
- b) el tipo de servicio prestado;
- c) la fecha de la prestación del servicio;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;

- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
 - i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio;
 - j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
 - k) el nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo;
 - l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.”
- Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a).

F. OECD: Modelo recaudatorio del IVA de servicios digitales e intangibles transfronterizos

Conforme queda demostrado en líneas anteriores, Costa Rica, Colombia y España, así como la Unión Europea, cuentan con sus normativas que regulan la recaudación del IVA proveniente de servicios digitales e intangibles transfronterizos, cuando proveedor y consumidor se encuentran en distintos países. Un elemento adicional que los países consideran y toman como referencia para la elaboración de sus lineamientos, es lo emitido por OECD, lo cual es expuesto mediante reportes que expresan enfoques comúnmente adoptados por sus países miembros y que se constituyen como mejores políticas públicas en los diversos campos de análisis.

Para el caso del IVA, la Organización ha emitido desde el 2015 varios reportes con lineamientos normativos y administrativos con la finalidad que tanto países miembros como no miembros, incorporen en sus normativas estos estándares internacionales de modo tal que exista una coherente y efectiva implementación. En este sentido esta investigación se complementa con las siguientes publicaciones de OECD para la consecución de los objetivos propuestos:

- “*International VAT/GST Guidelines*”, publicada en el 2015.
- “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”, publicada en el 2017.

Capítulo III Análisis de la implementación del mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales

Mediante el presente capítulo se dan a conocer los resultados de los cuestionarios aplicados a profesionales expertos en el tema del IVA en servicios digitales e intangibles de modo que se recopilen las experiencias y prácticas implementadas en sus respectivos países en los cuales se aplican mecanismos similares al que propone el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

De igual manera, el objetivo de la segunda parte de este capítulo compendia los resultados de las entrevistas practicadas a profesionales costarricenses con amplia trayectoria y conocimiento en el tema, sin embargo, únicamente fue posible obtener el aporte de dos expertos.

Asimismo, se analiza el modelo recaudatorio propuesto por OECD el cual estandariza los lineamientos y procesos desarrollados por los países para lograr un enfoque común.

Es así como a continuación se presenta el entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales conforme lo aplicado en otros países, así como las perspectivas nacionales.

A. Resultados de los cuestionarios aplicados a expertos internacionales

Para efectos de documentar el conocimiento y experiencias, se aplicaron siete cuestionarios digitales, conforme las aplicaciones en siete distintos países. La plantilla con las preguntas de este cuestionario está disponible en el anexo 4 del presente documento.

La pregunta 1 se refiere a si el país cuenta con normativa para la regulación de las operaciones transfronterizas de servicios digitales y bienes intangibles

dirigidos a consumidores finales. Sobre el particular, la totalidad de participantes respondió de manera afirmativa.

Las respuestas a la primera pregunta del cuestionario demuestran que el 100% de los países consultados cuenta con la normativa necesaria para regular las operaciones transfronterizas de servicios digitales y bienes intangibles dirigidos a consumidores finales, con lo cual existe un amplio consenso respecto a la totalidad de participantes por contar con la normativa necesaria para implementar el cobro del impuesto.

La segunda pregunta se refiere al enfoque implementado para la aplicación del IVA a los suministros entrantes de servicios e intangibles a consumidores finales, toda vez que el 100% de los encuestados indicaron que en sus países se utilizan los “Regímenes de recaudación de proveedores” con lo cual la responsabilidad de la recaudación del impuesto recae directamente en el proveedor extranjero, además de aportar información a la autoridad competente cuando le sea requerida.

Cuadro 17 Modo de operación del mecanismo recaudatorio
Según países consultados

Sección I: Normativa	
País participante	Pregunta 3: Manera en que opera el mecanismo recaudatorio en su país.
País 1	Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos.
País 2	Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos.
País 3	Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos. Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA.
País 4	Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA. Para servicios digitales aplica el sistema de mini ventanilla única (MOSS) (registro en un país de la UE para declarar todas las prestaciones de consumidores de la UE)
País 5	Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA.
País 6	Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos. Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cada participante podía seleccionar varias respuestas a esta pregunta por lo cual las opciones seleccionadas con mayor frecuencia fueron: “Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos.”, seleccionada por 4 de los 6 participantes y la opción “Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA.”, seleccionada por 3 de los 6 participantes.

Para la cuarta pregunta se les consultó: “¿Cuáles de las siguientes características están presentes en el mecanismo recaudatorio que opera en su país?”. Sobre el particular, la totalidad de los encuestados eligió la opción “La normativa establece que los proveedores o intermediarios deben asistir a la Administración Tributaria para la identificación de las transacciones sujetas al IVA.”, como única característica presente en el mecanismo recaudatorio que opera en cada uno de sus países, por lo cual cada proveedor o intermediario debe presentar ante la Administración Tributaria sus transacciones sujetas al IVA.

Para la opción antes mencionada, el cuestionario establece que pase directamente a la pregunta 6, por lo cual y dado que todos los participantes eligieron esta opción, no aplica la pregunta 5 para la presente investigación.

Cuadro 18 Características presentes en la normativa para reembolsar o devolver las retenciones indebidas

Según normativa de cada país

Sección I: Normativa	
País participante	Pregunta 6: Respecto a la utilización de mecanismos de reembolso o devolución para garantizar la neutralidad a los proveedores o intermediarios extranjeros ¿Cuál de las siguientes características contempla su normativa para devolver las retenciones indebidas? Marque según corresponda.
País 1	El proveedor o intermediario puede gestionar directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales.
País 2	Requiere que el proveedor no residente se apersona a la Administración Tributaria a presentar su solicitud de devolución siguiendo los procedimientos establecidos
País 3	Requiere que el proveedor no residente designe a un apoderado (residente) para que gestione la solicitud de devolución a su nombre. El proveedor o intermediario puede gestionar directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales.
País 4	Permite que el proveedor o intermediario realice su propia verificación y enmiende en la declaración del período siguiente a aquel en que ocurrió la irregularidad.
País 5	En referencia al sistema MOSS para servicios digitales la devolución por aplicación (en formato electrónico o en papel) El proveedor o intermediario puede gestionar directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales.
País 6	Requiere que el proveedor no residente se apersona a la Administración Tributaria a presentar su solicitud de devolución siguiendo los procedimientos establecidos. Permite que el proveedor o intermediario realice su propia verificación y enmiende en la declaración del período siguiente a aquel en que ocurrió la irregularidad. El proveedor o intermediario puede gestionar directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Con esta pregunta, el investigador busca conocer las características presentes en cada normativa extranjera respecto a la utilización de mecanismos de reembolso o devolución para garantizar la neutralidad a los proveedores o intermediarios extranjeros. Es así como la opción seleccionada con mayor frecuencia por los participantes es “El proveedor o intermediario puede gestionar

directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales.”, seleccionada por 4 de los 6 encuestados.

Adicionalmente, 2 de 6 participantes seleccionaron las opciones de “Requiere que el proveedor no residente se apersona a la administración tributaria a presentar su solicitud de devolución siguiendo los procedimientos establecidos.” y “Permite que el proveedor o intermediario realice su propia verificación y enmiende en la declaración del período siguiente a aquel en que ocurrió la irregularidad.”, como opciones presentes para el reembolso o devolución en sus jurisdicciones.

La pregunta 7, solicita información sobre si en el respectivo país, la normativa establece sanciones para los proveedores o intermediarios extranjeros que incumplan sus obligaciones. Respecto a la imposición de sanciones 5 de las 6 normativas de los países participantes permiten la aplicación de sanciones para los proveedores o intermediarios extranjeros que incumplan sus obligaciones no obstante, existe una jurisdicción que destacó que “Las sanciones aplican únicamente cuando se tiene una entidad residente (sea un establecimiento permanente u otra figura jurídica) en el país.”, con lo cual la Administración Tributaria ejercería sus potestades ante directamente a este sujeto.

Conforme se determinó con anterioridad, en la mayoría de las jurisdicciones, el cumplimiento es voluntario, por esta razón, la respuesta a la pregunta 8: “¿Cuáles de las siguientes acciones implementa su jurisdicción como medida coercitiva para garantizar el cumplimiento de los proveedores o intermediarios extranjeros?” resume las acciones implementadas en las jurisdicciones como medida coercitiva para garantizar el cumplimiento de los proveedores o intermediarios extranjeros. Es así como las medidas que más aplican las jurisdicciones consultadas son la desinscripción de oficio a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, que incumplan con la presentación la declaración y el pago del impuesto. En adición, 2 de los participantes indicaron, que ante la presencia de

sanciones, aplica el régimen sancionador general previsto en la ley general tributaria de ese país.

Respecto a la identificación del lugar del consumo, la pregunta 9 solicita a referirse a la localización del consumidor final mediante la información específica, evidencia o requerimientos que solicitan a los obligados para conocer la localización del consumidor final. Los participantes señalaron lo siguiente:

- La normativa establece cómo debe proceder el proveedor ante información contradictoria para determinar si la transacción está sujeta al IVA o no: artículos 24 bis, 24 ter, 24 quater y 24 sexies del Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo por el que se establecen medidas de ejecución para la Directiva 2006/112/EC del sistema común del impuesto sobre el valor agregado.
- “El lugar de realización de este tipo de servicios es en destino, en sede del adquirente con la condición de particular o consumidor final. Las reglas para determinar el lugar de establecimiento del consumidor final varían dependiendo de las circunstancias en las que se realiza el suministro y se basa en un sistema de presunciones iuris tantum así como en un listado de medios de prueba a disposición de los proveedores de servicios.”
- Domicilio del consumidor.
- Número de identificación del consumidor.
- País de emisión de la tarjeta de crédito o débito (dirección registrada ante la entidad emisora).
- Portal de la Administración Tributaria donde el proveedor o intermediario pueda consultar si su cliente tiene obligaciones en el IVA.
- Solicitud de información adicional al consumidor (autodeclaración).
- Utilización de desarrollos informáticos como algoritmos de verificación o programas de interfaces.

La sección tres del cuestionario se refiere al proceso de registro y a su vez, la pregunta 10 solicita referirse a cuáles de los elementos citados son utilizados en la jurisdicción para la inscripción y registro de los proveedores o intermediarios extranjeros. A partir de los aportes, se tienen respuestas que se complementan entre sí. Destacan los siguientes mencionados por los participantes:

- Certificación de residencia fiscal que acredite su existencia en otra jurisdicción.
- Cuenta IBAN a nombre del Proveedor o Intermediario del servicio digital transfronterizo habilitada para posibles devoluciones del IVA.
- Designación de un representante fiscal ante la ausencia de un instrumento de asistencia mutua.
- Dirección física registrada de la empresa en su domicilio.
- Nombre de la empresa, incluyendo nombre comercial o de fantasía.
- Número de identificación para efectos fiscales registrada en su jurisdicción de domicilio.
- Página web o acceso a plataforma digital mediante el cual el proveedor o intermediario comercializa sus servicios digitales transfronterizos a consumidores finales ubicados en el territorio nacional.
- Persona de contacto dentro de la empresa encargado de temas tributarios, teléfono y dirección de correo electrónico.

Con respecto a la utilización de parámetros que utilizan las jurisdicciones para requerir la inscripción de entidades no residentes o extranjeras, la pregunta 11 indica que en caso de que exista un umbral para el cumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores o intermediarios, identifique las medidas que aplican en su jurisdicción para requerir la inscripción.

A partir de lo indicado en el párrafo anterior, las jurisdicciones que utilizan umbrales para el cumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores o intermediarios tienen en común la existencia de un “Monto determinado de ventas

anuales dado por la normativa.”, para requerir la inscripción, toda vez que, en el caso de España, se contempla un umbral de 10.000 euros anuales (IVA excluido), válido “para proveedores establecidos en un solo Estado miembro distinto del Reino de España”. A partir de la utilización de umbrales, ventas por debajo del monto dado, se consideran los servicios realizados en “el Estado miembro de establecimiento del proveedor en lugar de en el Estado miembro del consumidor final.”, lo cual es aplicado “desde el 1 de enero de 2019. Se trata de una simplificación para operadores comunitarios con un volumen de operaciones poco significativo.”

Cuadro 19 Características de las jurisdicciones que solicitan la inscripción de un representante fiscal para el cumplimiento del IVA producto de las ventas de un proveedor extraterritorial

Sección III: Registro	
País participante	Pregunta 12: ¿Solicita su jurisdicción la inscripción de un representante fiscal para el cumplimiento del IVA producto de las ventas de un proveedor extraterritorial?
País 1	El representante funciona como un mero punto de contacto para notificaciones ante el proveedor. Deberá el proveedor de servicios digitales no establecido nombrar un representante fiscal, salvo cuando resida en un Estado con el que el Reino de España tenga un instrumento de asistencia mutua análogo a los instituidos entre los Estados miembros de la Comunidad.
País 2	El representante debe responder con su patrimonio ante eventuales incumplimientos del proveedor o intermediario. La normativa solicita certificado de residencia fiscal para determinar la existencia del representante.
País 3	Si se aplica un mecanismo de registro simplificado, no se requiere representante fiscal. Si se aplica el régimen de registro normal, se requiere un representante fiscal.
País 4	No responde.
País 5	El proveedor extranjero puede registrarse el mismo directamente o designar un representante fiscal.
País 6	El nombramiento de un representante fiscal para los operadores extranjeros que se ocupan de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y electrónicos es opcional. En caso de que se haya designado un representante fiscal, él / ella será responsable de cualquier violación de la regla de acuerdo con las reglas nacionales normales.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

A partir de la información aportada por los participantes y conceptualizada en el cuadro anterior, las jurisdicciones solicitan la inscripción de un representante fiscal

para el cumplimiento del IVA producto de las ventas de un proveedor extraterritorial en cumplimiento de los siguientes elementos:

- El representante funciona como un mero punto de contacto para notificaciones ante el proveedor.
- Debe el proveedor de servicios digitales no establecido nombrar un representante fiscal, salvo cuando resida en un Estado con el que el Reino de España tenga un instrumento de asistencia mutua análogo a los instituidos entre los Estados miembros de la Comunidad.
- El nombramiento de un representante fiscal para los operadores extranjeros que se ocupan de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y electrónicos es opcional. En caso de que se haya designado un representante fiscal, él / ella será responsable de cualquier violación de la regla de acuerdo con las reglas nacionales normales.
- El proveedor extranjero puede registrarse el mismo directamente o designar un representante fiscal.
- El representante debe responder con su patrimonio ante eventuales incumplimientos del proveedor o intermediario.
- La normativa solicita certificado de residencia fiscal para determinar la existencia del representante.
- Si se aplica un mecanismo de registro simplificado, no se requiere representante fiscal. Si se aplica el régimen de registro normal, se requiere un representante fiscal.

Los medios tecnológicos disponibles para la presentación de la declaración para el cumplimiento de las obligaciones formales, es presentado en la sección cuarta del cuestionario, en la pregunta 13 la cual solicita seleccionar los medios por los cuales es presentada la declaración del IVA. En este sentido, la totalidad de los participantes indicó que ésta se realiza por medio de un “Sistema en línea mediante el sistema provisto por la Administración Tributaria.”. En adición, dos participantes

indicaron que la presentación de formularios en forma física ante la Administración, es también permitido en sus países.

El periodo fiscal utilizado para para el cumplimiento de las obligaciones de los proveedores o intermediarios extranjeros es solicitado en la pregunta 14 para que sea identificado de conformidad con la normativa aplicable en sus países. La opción más seleccionada fue la correspondiente al periodo trimestral, con particularidades específicas según la situación del proveedor, seguido por jurisdicciones con periodo anual y mensual.

La pregunta 15 solicita referirse a la estructura de la declaración y a la información que en ella se busca recopilar. A continuación, se presentan los elementos están incluidos dentro de la declaración conforme lo indicaron los participantes:

- Monto en moneda de la jurisdicción del cumplimiento
- Monto gravable (sin detallar la tarifa).
- Monto gravable a tarifa general.
- Monto gravable a tarifa reducida.
- Nombre del proveedor o intermediario.
- Número de identificación asignado por el Estado miembro de la Comunidad en donde haya decidido identificarse
- Número de identificación del proveedor o intermediario en su jurisdicción.
- Período correspondiente.
- Total del impuesto a pagar.

De conformidad con lo expresado por los participantes para la pregunta 16, la totalidad de las jurisdicciones aceptan la “Transferencia bancaria internacional.” como medio de pago aceptado para el cumplimiento material del IVA. Como segundo medio de aceptación se encuentra la “Transferencia bancaria nacional.”,

entendiéndose esta como la hecha entre entidades bancarias instauradas en ese país.

En esta misma línea, la pregunta 17 solicita información con respecto al tipo de moneda aceptada para el pago del IVA por parte de los proveedores o intermediarios extraterritoriales. Por tratarse de participantes de estados miembros de la Unión Europea, el tipo de moneda aceptada en cada jurisdicción es el euro. Existe la salvedad para aquellos países que no han adoptado el euro para que las obligaciones sean canceladas en su moneda, aplicando el tipo de cambio de referencia.

En relación con las facilidades de pago tales como aplazamientos o fraccionamientos a los proveedores o intermediarios extraterritoriales que tiene a disposición la Administración Tributaria, pregunta 18 del cuestionario, 4 de los 6 participantes respondieron como negativo a esta pregunta, lo cual denota que este tipo de prácticas no son comunes a los regímenes de este tipo.

Continuando con la sección V del cuestionario, relacionada con la cooperación internacional, intercambio de información y control entre administraciones tributarias, la pregunta 19 solicita indicar si en el país participante, se cuenta con instrumentos legales para intercambiar información en el IVA con otras jurisdicciones. La respuesta fue total en el tanto todas las administraciones cuentan con instrumentos legales para intercambiar información en el IVA.

La pregunta 20, tiene relación con los mecanismos legales presentes en las jurisdicciones para intercambiar información respecto al IVA con otras jurisdicciones. Se destaca como la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.” es el instrumento multilateral que más han destacado los participantes, seguido por los “Acuerdos bilaterales de intercambio de información con fines fiscales (incluye IVA).”, además que por tratarse de participantes de la Unión Europea, se hizo referencia al instrumento comunitario relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude, Reglamento 904/2010 del

Consejo Europeo, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

Para efectos de los instrumentos que utilizan las jurisdicciones para ejercer el control y fiscalización en el IVA en las transacciones internacionales B2C, pregunta 21 del cuestionario, además de tratarse de participantes de la Unión Europea, las respuestas que prevalecen a esta pregunta son las relacionadas con los “Programas regionales para ejercer el control y fiscalización conjunta del IVA.” tales como los instrumentados en el Reglamento 904/2010, del Consejo de la Unión Europea, “relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.” Destaca además la utilización de “Convenciones multilaterales sobre asistencia administrativa mutua.”.

También se recalca la utilización del “Contacto directo con proveedores o intermediarios internacionales.”, como medio para ejercer el control y comunicación con los proveedores extranjeros.

El siguiente elemento por el cual se solicita información es el que presenta la pregunta 22 la cual requiere a los participantes para que seleccionen aquellos que posee su Administración para la atención de consultas o para ayudas a los proveedores extranjeros. Dentro de las facilidades que ofrecen las administraciones para la atención de consultas o para ayudas a los proveedores extranjeros se destaca en orden de relevancia los siguientes:

1. Guías escritas y videos explicativos. En esta categoría se incluye la información disponible en cada sitio web de la Administración Tributaria.
2. Ventanilla en la Administración Tributaria.
3. Correo electrónico exclusivo.
4. Línea telefónica gratuita.

Adicionalmente, en el caso de España, el administrado tiene la posibilidad de “plantear consultas escritas que podrán tener o no efecto vinculante”. Mediante esta posibilidad el contribuyente puede plantear su consulta con efecto vinculante, cuya respuesta la emite un órgano independiente a la Administración Tributaria, o bien, carácter no vinculante, atendida por la Administración Tributaria.

Con respecto a los idiomas en que la administración pone a disposición de los proveedores extranjeros la información, pregunta 23, destaca el idioma inglés y el español como segundo. No obstante, dada la variedad de idiomas que imperan en el continente europeo, las administraciones ponen a disposición información en holandés, portugués, polaco, francés y ruso, además de otros como el mandarín o japonés.

La pregunta 24, del cuestionario requiere que los participantes destaquen si en sus países se implementan controles y procesos asociados con las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales. En este sentido, la respuesta obtenida con mayor frecuencia fue “No” toda vez que únicamente un país indicó la respuesta en positivo.

En relación con la pregunta 25, sobre las ventajas y desventajas del mecanismo recaudatorio destacadas por los expertos internacionales, las mismas se consolidan a continuación:

- Ventajas:
 1. Simplificación para proveedores: evitan tener que registrarse en cada Estado miembro donde proveen servicios digitales, basta el registro único en el Estado miembro de identificación.
 2. Homogeneización de sistemas dentro de la UE. Mismo régimen especial con las mismas características en cada uno de los Estados miembros.

3. Facilidad del sistema: sin necesidad de presencia física, todo puede sustentarse por medios informáticos.
 4. El sistema parte de la confianza en los operadores, éstos pueden determinar el lugar de establecimiento del consumidor final utilizando los mecanismos ordinarios de su gestión comercial.
 5. Permite un mayor control sobre un sector que antes tenía muy fácil no ingresar los IVA's correspondientes a los servicios digitales pues no había información.
 6. Amistoso con los contribuyentes.
 7. Claridad / fácil acceso.
 8. Súper amigable.
- Desventajas:
 1. Costos de mantenimiento.
 2. Escasos sistemas de medios de pago.
 3. Desconfianza de los Estados miembros respecto del IVA que, correspondiéndoles, es recaudado por otro Estado miembro (el de identificación).
 4. El sistema se sustenta en gran medida en la capacidad de los Estados miembros para "perseguir" y detectar comportamientos defraudatorios cuando dicha capacidad entre los Estados miembros es muy dispar. No es lo mismo que un Estado miembro con muchos recursos luche contra el fraude que la lucha que puede desempeñar un país de menos tamaño.

La pregunta 26, requiere que los participantes añadan inclusiones o modificaciones al mecanismo utilizado en su país para facilitar el cumplimiento e incrementar la recaudación. La mayoría de los participantes no respondió a esta pregunta sin embargo el participante del país 1 indicó:

Incrementar las facilidades de pago, permitiendo otros medios adicionales a las transferencias bancarias.

Fomentar las reuniones internacionales específicas relacionadas con la cooperación administrativa en materia de IVA. Aumentar la confianza entre los Estados miembros de forma que se imponga el convencimiento de que el sistema de miniventanilla única funciona de forma homogénea en toda la Comunidad.

Para la pregunta 27, última del cuestionario, los participantes omitieron dar respuesta o aportar.

B. Percepciones de la normativa costarricense

Conforme se indica en la parte introductoria de este capítulo, se aplican entrevistas a dos expertos costarricenses para obtener su opinión o percepción sobre la normativa emitida por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica por la cual se regulan las prestaciones transfronterizas de servicios digitales y bienes intangibles. Sobre el particular, las preguntas elaboradas, buscan recopilar información respecto a Ley del Impuesto al valor agregado, el Decreto ejecutivo 41779, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y las resoluciones de la Dirección General de Tributación DGT-R-13-2020 y DGT-R-18-2020 (las entrevistas se realizaron antes de la publicación de la resolución DGT-R-27-2020). Pese a contar con la anuencia de tres profesionales, solamente dos de ellos aportaron sus percepciones, las cuales son destacadas a continuación. El cuestionario elaborado para estos efectos, forma parte de esta investigación y se presenta en el anexo 5.

Cuadro 20 Opinión del mecanismo dual expuesto en la normativa costarricense

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 1: ¿Qué opina del enfoque dado en la ley, reglamento y resoluciones, para recaudar el IVA producto de las transacciones de servicios e intangibles a consumidores finales? Refiérase en especial a la utilización del mecanismo dual (percepción de tarjetas y cobro directo por parte del proveedor o intermediario).
Entrevistado 1	<p>Me parece que ha tenido el abordaje adecuado de conformidad con el contexto, este es un tema que aún se discute en el mundo y en donde no existe consenso respecto al mejor mecanismo para cobrar este tipo de servicios, ya sea a través de un impuesto específico o a través del IVA como se optó en Costa Rica.</p> <p>Ahora partiendo del hecho de que Costa Rica decidió generar el gravamen a través del IVA, la norma en términos generales permite cumplir 3 escenarios posibles para su aplicación, sea la auto repercusión, la inscripción voluntaria y la percepción a través de las entidades financieras, lo cual parece ser dentro de la realidad costarricense y el desarrollo que tenemos un mecanismo adecuado.</p>
Entrevistado 2	<p>El procedimiento es el correcto dado que es el usado en otras legislaciones. Hay una dificultad real y es que esos proveedores de servicios no están domiciliados en Costa Rica, lo cual ocasiona que en muchos casos no se sabe dónde están domiciliados porque la tecnología ahora es complicada, es difícil. Hay una cantidad importante de costarricenses que compran por medio de esas plataformas internacionales, bienes y servicios y no están quedando cobrado los IVA respectivos. Por lo tanto, si, hay que usar las resoluciones tal cual están por medio de la invitación para que esos proveedores vengan, se inscriban y hagan la recaudación. Caso contrario, el plan alternativo por medio de la casa emisora de tarjetas en Costa Rica que haga la retención del IVA.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 21 Medidas que considera se deben mejorar o modificar en la normativa para favorecer la recaudación de servicios digitales e intangibles

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 2: ¿Qué medidas considera se deben mejorar o modificar a nivel de ley, reglamento o resoluciones, para favorecer la recaudación de servicios digitales e intangibles cuando el proveedor se encuentra en el exterior y son adquiridos por un consumidor final? Por ejemplo, la creación de un régimen especial, a nivel reglamentario o legal, facilitación o simplificación del procedimiento para su inscripción y cumplimiento.
Entrevistado 1	Uno de los puntos que se deben mejorar es a nivel de inscripción voluntaria, lo primero para dejar fuera de dudas que el mecanismo no implica que exista un establecimiento permanente en el país, ya que es el temor de algunas empresas, pero además generar que el mecanismos sea más amistoso, ya que en la actualidad se genera una gran cantidad de informes y en general se podría afirmar que el cumplimiento no es amistoso, lo cual podría implicar que las empresas consideren que no existe un verdadero beneficio para ellas si se registran en el país de forma voluntaria.
Entrevistado 2	<p>El tema que se puede mejorar es que hay una posibilidad de cobro indebido del IVA por dos razones: 1- que yo haga un pago por medio de internet de una licencia de cómputo, pues resulta que lo estoy haciendo para cubrir la licencia de mi hermano que está en Madrid, pero lo hago con mi tarjeta desde Costa Rica y en consecuencia el disfrute de esa licencia no se hace en Costa Rica, por lo tanto no está gravado. Esto genera una posibilidad de error de cobro indebido del IVA por parte de la casa emisora de tarjeta porque ella no sabe que el consumo de esta licencia está siendo en España y no en Costa Rica. Todo esto hay que mejorarlo para evitar que eso suceda. El otro tema que tiene que mejorarse es que la casa emisora de tarjetas esté cobrando cuando no esté afiliado, cuando no esté el proveedor en Costa Rica, esté haciendo el cobro por medio de las tarjetas de crédito, del IVA, también de servicios que no corresponden porque no son consumidos en el país.</p> <p>Entonces, se tiene que mejorar todo lo referido a cobrarles IVA a este tipo de servicios, cuando el servicio no se despliega o no se utiliza en el territorio nacional porque solo se debería gravar el IVA de estos servicios que son disfrutados en Costa Rica.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 22 Acciones que debería implementar la Administración Tributaria para incentivar el cumplimiento voluntario

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 3: En relación con el registro y cumplimiento de proveedores extranjeros, ¿qué acciones debería implementar la Administración Tributaria para incentivar el cumplimiento voluntario? Estas medidas serían atientes para garantizar los pagos, la aplicación de sanciones, los requerimientos de documentación probatoria, los mecanismos de devolución o des inscripción por incumplimiento (artículo 6 de la resolución DGT-R-13-2020). En otros países, por ejemplo, las administraciones han implementado mecanismos como la publicación de los incumplidores, la comunicación directa con los proveedores o por medio de la Administración Tributaria donde el proveedor es residente o la utilización de loterías fiscales para que los clientes presenten esas facturas.
Entrevistado 1	En realidad, más allá de “perseguir” a las empresas, se debería facilitar su registro como se indicó en el punto anterior, ya que si las empresas consideran que el registro les genera un beneficio y no tiene altos costos de cumplimiento, serán más las motivadas a utilizar este mecanismo.
Entrevistado 2	<p>Me parece que este tema es muy complejo porque estos proveedores exteriores posiblemente un mercado como el costarricense no es tan grande, así que no tienen ninguna motivación para venir a inscribirse acá, preferirían estar inscritos en países con grandes poblaciones, con grandes consumos de estos servicios, así que es un tema difícil.</p> <p>Hacer algún tipo de lotería o premiación no tiene sentido porque, qué hace usted con saber quién es el que retiene si está afuera. Aquí lo que usted tiene que pretender es que algunas de estas empresas, como ya lo hicieron algunas se vengán y domicilien sólo para recaudar este impuesto. Me parece que Hacienda hizo lo correcto en el sentido que motivó que venga nada más, que recaude el impuesto, lo entera, pero que no le vamos a cobrar nada porque no tiene en realidad ninguna obligación. Esto está bien, me parece que el mecanismo realizado por Hacienda es correcto y lo que se podría hacer es seguir manteniendo el esquema y con mucho cuidado ir manejando la incorporación de nuevos proveedores que puedan ir modificando la frecuencia de compra donde más costarricenses vayan a comprar a esos.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 23 Modificaciones en la resolución DGT-R-13-2020 para favorecer el cumplimiento voluntario

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 4: ¿Qué cree que sea necesario modificar en la resolución DGT-R-13-2020 y en la modificación a esta, respecto a las normas específicas para favorecer el cumplimiento voluntario de un determinado sector? Por ejemplo, para el sector de transportes o alojamientos donde participa un intermediario y cobra una comisión. ¿Son los indicados en el artículo 8 lo suficientemente claros? En caso que su respuesta sea positiva, ¿qué elementos debe contemplar una modificación de esta norma?
Entrevistado 1	Hay muchos temas que se deben aclarar, para utilizar los ejemplos ya dados, transporte y alojamiento, se debe tomar en cuenta que en estos servicios participan más intermediarios, y que normalmente cuando el servicio se factura ya lleva el IVA, por lo que en estos casos no queda claro si el IVA se cobrará por el % de intermediación o si se da un doble cobro del IVA. Ejemplo, la plataforma adquiere y reserva una cantidad de habitaciones en un hotel durante diferentes temporadas, cuando la persona utiliza la plataforma para generar su reservación el precio ya incluye el 13% del servicio de hotel, pero si la plataforma se encuentra en la lista, el banco retendrá el 13% igual, sobre el valor que se le pagó a la plataforma, lo cual puede generar una doble imposición. Si el impuesto es sobre el uso de la plataforma, debería de buscarse el mecanismo que permita que no se cobre por la habitación sino por el servicio que presta la plataforma exclusivamente.
Entrevistado 2	<p>Hay que tener cuidado ya que ahora hay una serie de plataformas donde usted puede hacer reservaciones ya sea para hoteles, casas, tours, viajes y estas reservaciones pueden generar el doble cobro de IVA debido a que reservo en la plataforma una casa de playa en Costa Rica y resulta que vía este sistema a mí me cobran el 13%, pero cuando yo llego nuevamente al hotel o a la casa, me emiten una factura y me cobran el 13% entonces podría haber un doble cobro. Aquí lo que hay que tratar de ver es de qué forma estas plataformas simplemente manden información para saber quiénes son los que en realidad hacen la venta en Costa Rica y de alguna forma ir a verificar después si esas casas que se están alquilando vía esas plataformas, están pagando los ingresos, están reportando los ingresos por esos alquileres, por ejemplo. Esto es un tema complejo, bastante difícil, tiene que ver con todo un programa que Hacienda debería tener dado este tipo de temas como el hospedaje. Debería tener un programa para ir a visitar, Costa Rica o es tan grande, proyectos donde se dan el alquiler de viviendas a extranjeros y hacer algún tipo de levantamiento de información. Creo que lo que hay que hacer es un levantamiento de información, más que pensar vía proveedor del servicio ya que el proveedor no lo controlamos.</p> <p>Aquí lo que hay que hacer es que el prestador del servicio es un contribuyente que debe pagar el impuesto. Entonces ahí me parece que lo que pensamos es que es un servicio prestado localmente siempre con una plataforma entonces, en alguna medida, es tratar de ubicar estas compañías y tratar de hacerles un domicilio fiscal costarricense. Hay que buscar hacerles un domicilio para poderles llegar correctamente cuando son servicios prestados 100% en Costa Rica.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 24 Consideraciones respecto a la capacidad del proveedor extranjero para iniciar el cobro del impuesto

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 5: En relación con el artículo 5 de la resolución, el proveedor o intermediario, debe comunicar a la Administración Tributaria si se encuentra en capacidad de iniciar el cobro del impuesto a partir de la fecha propuesta por esta, caso contrario no se retirará su nombre del listado de percepciones. A su vez, si existiese algún motivo por el cual el proveedor o intermediario requiriere de un plazo mayor al otorgado, debe comunicarlo, justificarlo e indicar la fecha a partir de la cual puede iniciar con el cobro del impuesto. ¿Considera que esto puede generar percepciones indebidas y su posterior devolución? ¿Qué alternativa cree que puede adoptar la Administración o el proveedor?
Entrevistado 1	En este caso me parece que el mecanismo contemplado en el artículo 5 es adecuado.
Entrevistado 2	<p>Hay una serie de proveedores del exterior que no les interesa venirse a Costa Rica porque es un país muy pequeñito y venir a inscribirse con las formalidades que hay que tener, es un tanto complicado, por lo tanto, no es posible buscar eso.</p> <p>Yo creo que la forma de hacerlo es que Hacienda vaya midiendo de alguna forma el consumo que hagan los costarricenses en esas plataformas y conforme Hacienda vaya manejando la estadística de qué es lo que se está comprando vía esas plataformas, ir incorporando nuevos posibles proveedores. Sea que Hacienda de alguna forma maneje qué es lo que se está comprando electrónicamente, para que pueda ir incorporando ese tipo de proveedores, eso es dinámico y cambia todos los días.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 25 Opinión respecto al listado de prestatarios internacionales propuesto en la resolución DGT-R-13-2020

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 6: ¿Qué opinión le merece el listado de prestatarios internacionales de servicios que la Dirección General de Tributación emitió en la resolución DGT-R-13-2020 para recaudar el impuesto a un grupo de proveedores? Considere las consecuencias recaudatorias y de percepciones indebidas que pueden generarse.
Entrevistado 1	Que genera confusiones como las indicadas en el punto 4 y que podría ser mejor delimitada para no generar dobles cobros.
Entrevistado 2	Para mí la lista es muy grande, debió haber iniciado con una lista pequeñita de cinco y echar a andar el sistema. Hacienda tiene que verificar qué es lo que compraron los costarricenses por medio de estas plataformas, cuáles son los servicios, cuáles son estos proveedores y apuntar realmente al 80% de las compras que vengan con estas plataformas, no tener una lista gigantesca de proveedores donde posiblemente son dos o tres ticos los que compran, sino Hacienda debería hacer alguna investigación, algún tema de inteligencia tributaria y determinar qué es lo que los ticos estamos comprando electrónicamente y buscar esos proveedores y meterlos en la lista. Eso es un tema de inteligencia tributaria que Hacienda debe desarrollar.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 26 Opinión respecto a las cargas administrativas y desarrollos tecnológicos que deben realizar los agentes de percepción

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 7: En relación a la percepción por parte de las entidades nacionales emisoras de tarjetas de crédito y débito de uso internacional así como de aquellas que comercializan a partir de una cuenta bancaria y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República, ¿qué opinión le merece en cuanto a las cargas administrativas y desarrollos tecnológicos que deben realizar estas entidades?
Entrevistado 1	Son altas, el control del impuesto para este sector implica altos costos para su debido desarrollo e implementación y en el caso particular dadas las múltiples versiones que se pusieron en consulta, no se les brindó ni seguridad jurídica ni un plazo razonable para su implementación, sobre todo tomando en cuenta que los borradores de resolución variaron sustancialmente en cada consulta.
Entrevistado 2	<p>Normalmente, todo costarricense, persona física o jurídica, para tributar, va a tener que tener inversiones y siempre hay que invertir, desde un sistema de facturador, por ejemplo, que Hacienda nos exige a todos, el cual es un costo o gasto para la empresa. Hacienda tiene que buscar que el contribuyente tenga la menos cantidad de gastos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.</p> <p>Si hemos entendido, lo cual no es la línea correcta, que Hacienda se respalda mucho en las entidades financieras, emisoras de tarjetas en este caso y los está haciendo llevar una serie de inversiones o gastos necesarios para cumplir con este impuesto. Tiene que hacer un equilibrio entre qué les exige, qué tienen ellas que gastar para cubrir las necesidades de impuestos del Estado. Tiene que tener mucho cuidado, dar tiempos, negociar con ellos, porque al final les está haciendo gastar dinero en algo que la entidad financiera no lo necesita y no tiene los fines de los ingresos que ella tiene. Entonces, Hacienda tiene que tener cuidado en no incurrir en exigencias innecesarias.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 27 Posibles riesgos de la devolución del impuesto por transacciones indebidas

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 8: Respecto a la devolución del impuesto cobrado por el proveedor o intermediario, la resolución plantea dos posibilidades, la devolución directa al cliente por parte del proveedor o intermediario (artículo 12) y la devolución por parte de la Administración Tributaria de cobros efectuados por el proveedor o intermediario (artículo 13). De igual manera plantea algo similar en los artículos 22 y 23 respecto a los agentes de percepción. ¿Cuáles considera pueden ser los riesgos de la utilización de este mecanismo? Por ejemplo, una doble devolución, una devolución improcedente, excesos de trámites tanto para el administrado como para la Administración.
Entrevistado 1	En realidad, implican problemas de control, ya que por un lado podrían generar constantes rectificaciones de la declaración del IVA y por el otro, el procedimiento ya establecido para solicitar devoluciones a la AT es tedioso y lento, y en muchos casos podría ser más caro el trámite administrativo que la devolución en sí misma.
Entrevistado 2	No, no se va a dar una doble devolución ya que Hacienda tiene que hacerlo con base en los mecanismos de las declaraciones, está claro aquí que no puede haber doble devolución, sea la entidad financiera solo va a devolver dinero cuando ella comete un error y cobra un impuesto de una plataforma que no está metida en la declaración de Hacienda. Todo lo que la entidad financiera cobra, que está en la resolución tiene que enterarlo al Estado y el Estado es el único que devuelve, por lo tanto, hay y tiene que haber una división clara de qué son los casos que devuelve el dinero el emisor y cuáles son los caso en que devuelve Hacienda. Todo lo retenido a las plataformas, a los proveedores citados en la resolución de Hacienda, el emisor tiene que enterarlo a Hacienda y si algo de eso está incorrecto, Hacienda es el que devuelve. Todos los errores que cometa la entidad cobrando el IVA o rebajando dinero de proveedores que no tiene que rebajar porque por error lo rebajó, eso no puede ir a Hacienda y eso es un error de cobro que tiene que devolverlo la entidad financiera. Tiene que haber una claridad y división, lo cual creo que está así establecido.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 28 Opinión respecto al cobro del impuesto independientemente si el adquirente es un contribuyente o consumidor final

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 9: El mecanismo recaudatorio propuesto en la resolución DGT-R-13-2020 dispone que el proveedor o intermediario extraterritorial o la entidad nacional emisora deben cobrar el IVA independientemente si el adquirente es un contribuyente del IVA o consumidor final (artículos 25 y 26). ¿Qué opinión le merece la utilización de este mecanismo? ¿Considera que favorece o perjudica los procesos de cumplimiento voluntario y control tributario?
Entrevistado 1	Me parece que es el correcto dentro de las posibilidades que existen instaladas en la DGT.
Entrevistado 2	No responde.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 29 Ventajas o desventajas de la implementación de este tipo de mecanismos

Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 10: Podría señalar algunas ventajas o desventajas de la implementación de este tipo de mecanismos, además de las que son meramente recaudatorias.
Entrevistado 1	En realidad, las ventajas son recaudatorias, ya que por la complejidad de este tipo de servicios, lo que existe es un alto costo de cumplimiento
Entrevistado 2	Este tipo de servicios, no hay forma, el <i>E-commerce</i> está llegando para quedarse es algo que va en aumento. En Estados Unidos hay un aumento en alrededor de un 25 – 30% de las personas que compran por internet. Se cree que eso está aumentando ahora con los temas de la pandemia. En Costa Rica no llegaba al 10%, pero me imagino que ahora está muchísimo más alto y así que esto va a venir y posiblemente va a haber una disminución de ventas en el comercio físico, por lo tanto, hay una sustitución, en vez de ir a comprar a un <i>mall</i> , va a haber que ir a comprar electrónicamente, por lo tanto Hacienda lo que tiene que hacer es estar ahí y cobrar los impuestos por que es una sustitución lo que se está dando, entre vender físico y vender electrónicamente.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

Cuadro 30 Comentarios o apreciaciones adicionales
Según aporte de los entrevistados

Entrevistado	Pregunta 11: Agregue cualquier comentario o apreciación que considere apropiado aportar para la investigación y que no haya sido desarrollado anteriormente.
Entrevistado 1	Este es un mecanismo que deberá ser revisado en el tiempo, ya que los avances tecnológicos y las mejores prácticas a nivel internacional irán marcando la pauta de cuál es el modelo más eficiente para el cobro de impuestos a este tipo de servicios.
Entrevistado 2	Esto es muy dinámico y Hacienda lo que tiene que hacer con esto es ser muy eficiente repito, si Hacienda logró en algún momento cobrarle doble impuesto al contribuyente, tiene que devolverlo y eficientemente para que el sistema se crea. Por el contrario, si Hacienda se vuelve ineficiente en la devolución, si deja dinero incorrecto en forma ilegal, se enriquece ilegalmente recaudando dinero y no lo devuelve y empieza con trabas a no devolverlo, debilita el sistema. Por lo tanto, si yo hago una reserva en una de estas plataformas y después yo llego al hotel y el hotel me vuelve a cobrar el 13, con la solicitud presentada por el sujeto pasivo y con los documentos probatorios, tiene que devolver sí o sí en termino de días para que esto funcione y sea evidente. Sino va a haber mucha queja y si hay mucho malestar en el sistema y más bien Hacienda, entonces va a tener que eliminar o dejar de correr esta plataforma, porque Hacienda no puede cobrar más de lo que la ley le permite. Dice que por cada bien o servicio prestado se cobra una vez el 13% y no dos. Por tanto, aquí lo más delicado es la eficiencia en la forma en que se vaya a devolver el impuesto cobrado de más.

Fuente: Elaboración propia con base en la aplicación del cuestionario.

C. Mecanismos de cumplimiento directo y enfoques alternativos

Si bien es cierto la utilización de los mecanismos de cumplimiento directo por parte de los proveedores o intermediarios extranjeros, como los implementados en la Unión Europea, España, Colombia y Costa Rica, son los que mayor aceptación mundial han tenido, las jurisdicciones también evalúan la inclusión de mecanismos alternos para recaudar el IVA en las transacciones internacionales de servicios digitales. Este es el caso de los sistemas complementarios utilizados por Colombia y Costa Rica para recaudar el impuesto por medio de la utilización de los proveedores de servicios de pago tales como los emisores de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago o aquellos que faciliten las compras de servicios o bienes intangibles a los proveedores o intermediarios internacionales, por medio de las cuentas bancarias y que tienden a ser evaluados para su

implementación. En este sentido el Secretariado de la OECD elaboró y presentó un comparativo respecto a ambos modelos, el cual se presenta en el siguiente cuadro:

Cuadro 31 Comparativo entre los esquemas de retención y de registro y cumplimiento

Comparación de modelos	Retención del intermediario financiero	Registro simplificado y cumplimiento
Facilidad para establecer el régimen	Difícil y costosa para los bancos y los procesadores de pago. Puede crear incertidumbre para los proveedores y complicaciones sobre errores y reembolsos.	Moderadamente sencilla – El sistema operacional permite que en tan solo un año exista una sólida gestión de proyectos. Fácil de adaptar a los proveedores.
Costos continuos	Altos costos para bancos y los procesadores de pago los cuales son transferidos a sus clientes.	Muy pequeño. Costos bajos para todas las partes en un sistema bien diseñado.
Asegurar el resultado fiscal correcto	Baja probabilidad - especialmente para bienes; los bancos y procesadores de pago, incluso en los sistemas financieros más sofisticados, no poseen datos suficientes.	Probabilidad muy alta - las empresas extranjeras están mejor posicionadas para calcular el impuesto correcto. Las plataformas digitales también están bien ubicadas.
Cobertura de transacciones	Limitado - generalmente restringido a la lista de empresas que realizan "servicios digitales" identificadas por las administraciones tributarias. Impacta la neutralidad.	Amplio - las jurisdicciones pueden potencialmente capturar la gama completa de suministros internacionales remotos si así lo desean.
Poder para cumplimiento	Moderado - parece muy exigible, pero los consumidores pueden acceder fácilmente a métodos de pago extranjeros, no bancarios o con tarjeta.	De baja a moderada - las jurisdicciones tienen un poder de ejecución limitado por sí solas, pero pueden hacer un uso eficaz de la cooperación administrativa internacional.
Perspectiva de la comunidad empresarial	Muy negativo cuando se utiliza como mecanismo principal para recaudar el IVA en el comercio digital internacional. - Demasiado disruptivo para la experiencia del cliente. Más receptivo al enfoque de respaldo.	Extremadamente positivo. La mayoría de las principales empresas extranjeras quieren cumplir y también quieren que sea fácil. (Por lo general, lo harán incluso cuando no sea fácil).
Ingresos fiscales	Incierto , pero los desafíos de alcance y aplicación probablemente nunca sean tan altos como a través del cumplimiento simplificado. Los beneficios del PIB neto son potencialmente bastante pequeños cuando se tienen en cuenta los costos económicos más amplios.	Alto rendimiento , como se describe. Por ejemplo, las medidas de Australia para servicios y bienes de bajo valor han recaudado al menos AUD 1.100 millones desde 2017 (alrededor de USD 800 millones).

Fuente: OECD (2020, b). Traducción propia.

La información presentada en el cuadro anterior, expone los elementos de fortaleza y de debilidad de ambos sistemas, de modo tal que las jurisdicciones cuenten con un amplio panorama para la definición de los mecanismos a utilizar. Como se indica con anterioridad y a solicitud de los autores, esta información fue presentada por el Secretariado de la OECD en la sesión N° 29 del Grupo técnico asesor al Grupo de trabajo N° 9 sobre impuestos al consumo, del Comité de Asuntos Fiscales de OECD, realizada el 9 de octubre de 2020 y anteriormente presentada el 9 de setiembre de 2020 en el lanzamiento del proyecto que busca crear un compendio de herramientas para la implementación del IVA en servicios digitales en el sureste asiático. La información anteriormente expuesta es el resultado de los aportes efectuados con proveedores e intermediarios respecto a las experiencias en la utilización de regímenes donde intermedian las entidades financieras para la recaudación del impuesto, mediante una retención o percepción.

1. Modelo recaudatorio formulado por OECD.

Conforme se menciona en el capítulo anterior, la OECD propone en su guía internacional del IVA (*International VAT/GST Guidelines*) y en el reporte titulado "*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*", los lineamientos generales que los países pueden tomar como base para la elaboración de sus normativas y procedimientos administrativos para su respectiva implementación. Por este motivo es que se procede con el análisis del apartado llamado "*Approaches to organising and simplifying registration and compliance under a simplified regime*", contenido en la publicación "*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*", además de las secciones las secciones C.3.3.1, C.3.3.10 y C.3.4 del documento "*International VAT/GST Guidelines*".

a) Procedimiento de registro.

La sección C.3.3.1 de la "*International VAT/GST Guidelines*" indica que los procedimientos de registro sencillos pueden llegar a constituirse en un importante

incentivo para que los proveedores no residentes interactúen con la autoridad fiscal de un determinado país, OECD (2015 c, pág. 73, traducción propia). En este sentido, esta directriz define que la información a solicitar para el registro puede limitarse a lo siguiente:

- Nombre de la empresa y nombre comercial.
- Nombre de la persona de contacto responsable de tratar con la administración tributaria.
- Dirección postal o registrada, tanto de la empresa como de la persona de contacto.
- Número de teléfono de la persona de contacto.
- Dirección electrónica de la persona de contacto.
- Sitio web del proveedor no residente a través del cual se ejecutan las ventas en el país.
- Número de identificación fiscal de su país de residencia.
OECD (2015 c, pág. 73, traducción propia)

b) Recuperación del impuesto soportado.

La publicación “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”, expone una situación en la que un proveedor o un intermediario genere créditos fiscales en el IVA, a causa de alguna transacción comercial que así lo permita. OECD (2017 a, pág. 44) es del criterio que la normativa debe considerar estas situaciones de modo tal que se garantice la neutralidad del impuesto y pueda ser recuperado mediante dos enfoques:

- i. Recuperación del crédito soportado mediante inscripción en el régimen tradicional del impuesto.
- ii. Obtener la devolución por medio de un procedimiento enfocado en los proveedores o intermediarios inscritos en este régimen.

c) Procedimiento de declaración.

En lo que se refiere a la declaración y su presentación, OECD (2017 a, pág. 46) recomienda que el periodo sea trimestral de modo tal que permita un tiempo adecuado para que los proveedores procesen la información necesaria. A su vez, esta publicación indica que debe ser una declaración simplificada que incluya la siguiente información:

- Número de registro del proveedor.
- Periodo fiscal.
- Moneda y tasa de cambio aplicada, cuando sea relevante.
- Monto del impuesto bajo la tarifa general.
- Monto del impuesto bajo tarifa reducida, si aplica.
- Impuesto total por pagar.

OECD (2017 a, pág. 46, traducción propia)

d) Pagos.

La “*International VAT/GST Guidelines*” recomienda en su sección C.3.3.4 la utilización de métodos electrónicos de pago y a su vez insta a los países a aceptar pagos en las monedas de sus principales socios comerciales, OECD (2015 c, pág. 73, traducción propia).

e) Resguardo de registros.

OECD (2017 a, pág. 48) señala que los países deben limitar la información a requerir a los proveedores extraterritoriales de modo tal que sea la necesaria para satisfacer la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria. La información que se resguarde puede limitarse a:

- Tipo de suministro.
- Fecha de prestación.

- IVA por pagar.
- Información utilizada para determinar el lugar donde el consumidor tiene su residencia habitual.

OECD (2017 a, pág. 48, traducción propia)

f) Estrategia de comunicación y disponibilidad de la información.

OECD (2017 a, pág. 49) señala como elemento clave para lograr un apropiado cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros el contar con un sitio web específico que permita informar sobre los procesos de cumplimiento y a su vez disponga de información clara y de fácil acceso. Como regla general, el sitio debe contar con su apartado de preguntas y respuestas, disponibilidad en idioma inglés, contactos para la atención de consultas o incidencias relacionadas con la utilización del sistema, además de los siguientes:

Cuadro 32 Disponibilidad de información para apoyar el cumplimiento de los proveedores extranjeros bajo el régimen de registro y recaudación simplificado

Según publicación “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”

Registro	Umbral de registro en el IVA
	Procedimiento de registro y límites de tiempo
	Formato del número de registro
	Excepciones del registro
	Posibilidad de registro voluntario
	Sanciones por registro tardío
	Impacto del registro para provisiones empresa a consumidor (B2C) y el tratamiento de provisiones entre empresas (B2B)
Tarifas y exenciones	Tarifas aplicables y exenciones
Reglas especiales	Utilización de agentes o representantes fiscales
	Interacción con / y del impacto con otros impuestos, por ejemplo retenciones en la fuente, impuestos postales
Registros internos y reportes	Requerimientos contables en el IVA
	Facturación y requisitos de registros, incluyendo facturas simplificadas y notas de crédito
	Precio
	Requisitos del resguardo de información
Auditorías	Procedimientos de auditoría e inspección
Declaración del IVA	Requerimientos para el reporte (formato de la declaración)
	Cómo y dónde el pago es efectuado por ejemplo, si es requisito una cuenta bancaria local
	Periodos de cumplimiento, fechas de vencimiento para completar la declaración y pago
	Tipo de cambio
	Tratamiento de los créditos del IVA
	Proceso para la corrección de errores
	Guías para apelaciones y disputas, incluyendo los procesos a seguir y sus tiempos límites
	Sanciones por presentación tardía de la declaración o presentación con errores.
	Posibilidad para acordar diferentes periodos de cumplimiento
	Ajustes por créditos en el IVA
	Alivio de deudas incobrables
Desinscripción	Detalles completos del proceso de desinscripción y sus requisitos

Fuente: OECD (2017 a, pág. 50). Traducción propia.

g) Regularización de los proveedores o intermediarios que fallen en registrarse.

Para aquellos casos en los que un proveedor o intermediario extraterritorial falle en inscribirse dentro del plazo otorgado, OECD (2017 a, pág.51) señala que la normativa debe contemplar estas situaciones y a su vez otorgarle facilidades para su registro, mediante un análisis de cada situación en particular.

h) Proporcionar un adecuado tiempo para la implementación.

El tiempo que propone el reporte de OECD (2017 a, pág. 51) para el entendimiento de la normativa, sus alcances y la adecuación de los sistemas, es de seis meses como mínimo. Este lapso de tiempo inicia con el anuncio de la aprobación de la normativa, hasta su entrada en vigencia o implementación.

i) Proporcionalidad.

Según OECD (2015 c, pág. 76), los mecanismos voluntarios para proveedores e intermediarios internacionales deben favorecer el cumplimiento y basarse en reglas de proporcionalidad que eviten crear cargas administrativas desproporcionadas en relación a los niveles de venta en una determinada jurisdicción, en especial si se trata de pequeñas o medianas empresas, cuya facturación en una determinada jurisdicción es baja.

Para evitar situaciones como la descrita, es posible la definición de un umbral de ventas por el cual la entidad extraterritorial estaría sujeta a las reglas para el cumplimiento en un determinado país. La introducción de umbrales amerita un análisis pormenorizado por parte de la administración tributaria donde contraponga los costos por cumplimiento y los costos por la administración del tributo, sin crear una desventaja para las empresas residentes que no gozan de umbrales; (OECD 2015 c, pág.77).

D. Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas

En el presente apartado se analizan las ventajas de los mecanismos recaudatorios de Costa Rica, España y Colombia, a partir de la información recabada, los aportes de los encuestados y las respuestas de los entrevistados. El abordaje que se presenta compendia los modelos normativos implementados en las jurisdicciones en análisis, tanto en lo que respecta a la recaudación como a la retención o percepción.

El siguiente cuadro consolida y resume la información recopilada respecto a las ventajas de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones de servicios digitales e intangibles, en las jurisdicciones bajo análisis.

Cuadro 33 Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio

Según aporte de los encuestados

Aporte encuestado	Abordaje normativa colombiana	Abordaje normativa española
Simplificación en el registro de los proveedores.	Cualquier prestador de servicios del exterior no residente, puede adelantar su proceso de inscripción presentando de manera electrónica la documentación que corresponda y posteriormente aportarla en físico. Estos mismos sujetos pueden optar por acogerse al mecanismo de retención en la fuente mediante solicitud, física o digital, presentada ante la Administración Tributaria.	Cualquier empresa o profesional no establecido en la Comunidad europea puede inscribirse en España para cumplir con sus obligaciones en este país y en el resto de países de la Unión Europea, cuando durante el año precedente o actual, supere las ventas de 10.000 euros. La inscripción es electrónica a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
Homogenización del régimen de tributación.	No aplica para el caso de Colombia ya que el mecanismo de retención o la inscripción, es único para este país.	La normativa española es homogénea con la emitida a nivel de Unión Europea por lo que las medidas para la inscripción y cumplimiento, son comunes y homogéneas en todos los países.
Confianza en los operadores, para que determinen el lugar de	Las disposiciones señalan que los prestadores internacionales obligatoriamente deben realizar controles respecto al lugar de	La norma define los tipos de servicio que están sujetos e indica que cuando estos sean prestados por un determinado medio o sistema cuyo

establecimiento del consumidor final utilizando los mecanismos propios de su gestión comercial.	emisión de la tarjeta de crédito o débito o a la cuenta bancaria utilizada para el pago. También aplica cualquier otro criterio que el proveedor ejecute para determinar el consumo.	destino sea España; el consumo será asociado a este territorio. El prestatario debe realizar sus controles y diligencias para verificar que el consumidor esté en territorio español.
Medidas, controles e información sobre un sector que antes no declaraba.	La norma dispone que los prestatarios extranjeros deben llevar un registro auxiliar con el detalle de sus ventas, descuentos y cuentas de mayor o balance donde se detalle el monto del IVA	El proveedor debe mantener un registro de las operaciones incluidas el régimen y tenerlo a disposición de la Administración, en caso que requiera ser comprobado contra lo previamente declarado. La información incluye montos de las transacciones, impuesto, lugar de prestación, entre otros.
El mecanismo para el cumplimiento es claro y permite el fácil acceso.	Como complemento a la normativa, en el sitio web de la Administración Tributaria, se brinda información e instructivos para comprender la norma y sus disposiciones.	
Máxima utilización de los medios tecnológicos, sin necesidad de presencia física.	Aplica parcialmente para el caso de la inscripción, ya que, como requisito, la información también se debe aportar de manera física. Los procesos actualización o desinscripción, son electrónicos. La presentación y pago de declaraciones, es posible mediante la utilización de los medios tecnológicos.	Todos los procesos de inscripción, actualización o desinscripción, son electrónicos. La presentación y pago de declaraciones, es posible mediante la utilización de los medios tecnológicos.
El sistema para el cumplimiento es de fácil utilización para los contribuyentes.	Este enunciado está fuera de los alcances de esta investigación ya que no se analizan los sistemas tecnológicos para el cumplimiento.	

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Las ventajas señaladas por los encuestados, se pueden clasificar en dos temas: lo relacionado con la normativa y lo que corresponde al cumplimiento el cual es posible gracias a la utilización de los medios tecnológicos.

En lo que respecta a la normativa, la simplificación de trámites y homogenización de las reglas, son dos de las ventajas señaladas, junto con la autonomía que tienen los proveedores extranjeros para hacer un uso de los mecanismos para la identificación del lugar de consumo, de modo que puedan utilizar el que les sea más favorable.

Para ambos de los países en estudio, la utilización de los medios tecnológicos para los procesos de inscripción, actualización, desinscripción, presentación de declaraciones y pagos, es posible realizarlos desde cualquier parte del mundo, gracias que las administraciones tributarias tienen a disposición sus portales virtuales para estos fines.

Cuadro 34 Ventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las nomas en estudio

Según aporte de los entrevistados

Aporte entrevistado	Abordaje normativa colombiana	Abordaje normativa española
Incremento en la recaudación	La norma omite referirse a este aspecto por tratarse de un aspecto administrativo y de estadísticas recaudatorias, fuera de los alcances de esta investigación.	
Aumento de las compras por medio del comercio electrónico		

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Los aportes de los entrevistados se enfocaron en situaciones relacionadas con el aumento de las transacciones producto del comercio electrónico, por las cuales se genera un aumento en la recaudación y que a su vez la DGT debe prestar atención para la ejecución de los planes de control, tanto para los cumplimientos de las declaraciones como de los pagos respectivos.

E. Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas

Al igual que en el apartado anterior, a continuación, se analizan las desventajas de los mecanismos recaudatorios de Costa Rica, España y Colombia, a partir de la información obtenida.

El siguiente cuadro consolida y resume la información recopilada respecto a las desventajas de los mecanismos recaudatorios del IVA en las transacciones de servicios digitales e intangibles, en las jurisdicciones bajo análisis.

Cuadro 35 Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio

Según aporte de los encuestados

Aporte encuestado	Abordaje normativa colombiana	Abordaje normativa española
Pocas opciones de medios de pago.	Es posible el pago local vía domiciliación de una cuenta bancaria. El pago internacional es factible mediante depósito en una cuenta bancaria en Estados Unidos a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.	El pago en euros se realiza en la cuenta bancaria que designe la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
Costos de mantenimiento del sistema para el cumplimiento.	La norma omite referirse a este aspecto por tratarse de un aspecto administrativo y fuera de los alcances de esta investigación.	
Riesgo que el IVA recaudado por un Estado miembro no sea entregado en su totalidad al Estado que le corresponde.	No aplica ya que la normativa colombiana no contempla la posibilidad de que la recaudación de este tributo sea realizada por otro país y posteriormente le sea enviado.	Este enunciado está fuera de los alcances de la investigación.
Existen diferencias entre los Estados miembros para ejercer los mismos controles para la detección de comportamientos defraudatorios.	Este enunciado aplica únicamente a nivel de Unión Europea.	Este enunciado está fuera de los alcances de la investigación.
Disparidad en la asignación de recursos de los Estados miembros para la lucha contra el fraude.	Este enunciado aplica únicamente a nivel de Unión Europea.	Este enunciado está fuera de los alcances de la investigación.

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

La mayoría de las desventajas aportadas por los encuestados, se centran en las condiciones propias de la Unión Europea por lo que se encuentran fuera de los alcances de la investigación, empero, señalan que existen pocas opciones para la realización de los pagos. En este sentido, las disposiciones colombianas permiten los pagos locales en cuentas domiciliadas en este país y los pagos a una cuenta que Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene en Estados Unidos, tanto en peso colombiano como en dólar estadounidense. En lo que respecta a España, únicamente es posible el pago vía transferencia bancaria internacional y en euros.

Cuadro 36 Desventajas de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y comparativo con las normas en estudio

Según aporte de los entrevistados

Aporte entrevistado	Abordaje normativa colombiana	Abordaje normativa española
Dada la complejidad de este tipo de servicios, el costo de cumplimiento es elevado.	La normativa colombiana y española omiten referirse a aspectos relacionados con los costos de cumplimiento en sus respectivos sistemas recaudatorios.	

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

F. Resumen modelos normativos implementados en las jurisdicciones en análisis

A partir de la información recopilada de las legislaciones y demás normativa desarrollada por Costa Rica y las jurisdicciones bajo análisis, se procede a continuación a presentar un cuadro resumen que destaca los principales elementos implementados.

Cuadro 37 Resumen normativa países en estudio cumplimiento de los proveedores extranjeros

Alcance	Costa Rica	Colombia	Unión Europea	España
Inscripción	<p>Presentación vía correo electrónico de los siguientes documentos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Formulario de inscripción. 2. Escrito manifestando el interés en convertirse en recaudador y nombre de una persona de contacto. 3. Certificado de residencia fiscal. 4. Certificación o constancia que demuestre la capacidad legal de actuar de la persona que suscribe los documentos. 	<p>Aporte en digital y en físico de la siguiente información identificativa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Nombre de la persona física o entidad jurídica (debe incluirse los datos del representante legal). 2. Número de documento de identificación en el extranjero, fecha y lugar de expedición del documento de identificación. 3. Fecha y lugar de nacimiento, para personas físicas. 4. País donde es residente fiscal. 5. Número de identificación tributaria otorgado en este país. 6. Domicilio principal, código postal, números telefónicos, página web y correo electrónico para contacto. 7. Escrito manifestando la voluntad de inscribirse, detalle del servicio y la jurisdicción desde donde se realiza la prestación. 	<p>Existe un umbral de cumplimiento de 10.000 euros que exceptúa a empresas con volúmenes bajos de ventas anuales.</p> <p>El Estado miembro donde el proveedor opte por inscribirse debe suministrarle un número para el cumplimiento de sus obligaciones a nivel de Unión Europea.</p> <p>La inscripción queda en firme a partir del primer día del trimestre siguiente o de la primera prestación, de servicios, según lo indique el prestatario y debe brindar la siguiente información:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Nombre 2. Dirección de correos 3. Dirección electrónica, incluidos los sitios de Internet 4. Número de identificación fiscal nacional 5. Declaración en la que se indique que la persona no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y 	<p>El empresario o profesional no establecido en la Comunidad europea puede inscribirse en España para cumplir con sus obligaciones en este país, cuando durante el año precedente o actual, preste servicios superiores a 10.000 euros. Para ello debe aportar la siguiente información:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Declaración electrónica indicando el inicio de sus actividades, datos identificativos: nombre, dirección postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opera, número de identificación fiscal ante la Administración Tributaria del territorio tercero en el que ejerce su sede de actividad. 2. Declaración donde manifieste que no está inscrito en el IVA en otro Estado miembro de la unión Europea.

			que no posee en él un establecimiento permanente.	
Actualización o modificación de datos	Se realiza mediante la presentación de un correo electrónico del formulario diseñado para estos efectos, seleccionando la casilla correspondiente.	A través de la página web de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN o a de los mecanismos electrónicos que para estos efectos la entidad implemente.	El listado descrito en la casilla precedente debe mantenerse debidamente actualizado y a su vez el proveedor debe comunicar el momento en que cese actividades en el Régimen.	Presentación de una declaración electrónica indicando las modificaciones en la información suministrada al momento de la inscripción, a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que el cambio se haya producido.
Desinscripción	Voluntaria, presentando el formulario que corresponde.	Voluntaria ante el cese de la prestación de servicios o bien por liquidación, fusión o ruptura de la entidad extranjera y presentando el formulario correspondiente. La Administración Tributaria puede hacer la desinscripción de oficio, ante fallecimiento de la persona física.	El proveedor que desee desinscribirse debe hacerlo con al menos 15 días antes del final del trimestre anterior a aquel en el que pretenda dejar de utilizar el régimen europeo. En consecuencia, para el trimestre siguiente, debe cumplir con las obligaciones en cada Estado en donde realice sus transacciones.	Las causas para cesar actividades en el régimen especial español comprenden las siguientes circunstancias: 1. Presentación de la declaración electrónica de cese de operaciones. 2. Existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones en el régimen han concluido. 3. Incumplimiento de requisitos y de las obligaciones normativas. La desinscripción debe hacerse al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la

				presentación de la declaración. La desinscripción prevalece para un período mínimo de dos trimestres naturales cuyo cómputo inicia a partir de la fecha en la que surta efecto la misma.
Medidas coercitivas y de expulsión	<p>La DGT se reserva el derecho de no autorizar la inscripción de una entidad no domiciliada como proveedor o intermediario contribuyente del IVA.</p> <p>Por otra parte, la Administración Tributaria lo puede desinscribir de oficio ante alguno de los siguientes escenarios:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El incumplimiento por dos periodos de la presentación y/o pago. 2. La aplicación de una base impositiva incorrecta. 3. La determinación en donde el impuesto cobrado y reportado no se ajuste a la realidad de sus transacciones, a partir de información que recopile de otras jurisdicciones. <p>Una vez la desinscripción surta efecto, las entidades</p>	La normativa omite referirse a este punto en específico.	<p>El Estado miembro donde el proveedor se encuentre inscrito, puede excluir del registro por dos años cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La no prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. 2. Cese de actividades. Si al cabo de dos años no ha prestado actividades, se considera que han finalizado. 3. Incumpla requisitos y normas del régimen especial de manera consecutiva. <p>El incumplimiento consecutivo aplica ante el desacato a los recordatorios enviados para que cumpla con las obligaciones y omita la presentación de la declaración y pago (no aplica si la suma dejada de pagar es menos de 100 EUR por trimestre) dentro de los diez días siguientes. También aplica ante la resistencia para suministrar los</p>	<p>La Administración Tributaria española puede excluir del registro cuando se presentan las siguientes situaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La existencia de hechos presuntos relacionados con la no prestación de servicios en ningún Estado miembro durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos. 2. Incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse al Régimen. 3. Incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa tales como la omisión o el pago de la declaración, tres trimestres naturales anteriores. No aplica si el importe pendiente a cada declaración es inferior a 100 euros. <p>Una vez la persona ha sido excluida, queda fuera del Régimen por un período mínimo de ocho trimestres naturales contados a partir de la fecha de efecto.</p>

	perceptoras proceden con la percepción.		registros de las operaciones incluidas el régimen especial.	
Otras consideraciones respecto a la inscripción, modificación y desinscripción	La inscripción en este mecanismo no crea afectación en otros impuestos ni crea un establecimiento permanente. Si el proveedor o intermediario requiere un plazo adicional para la adaptación de sus sistemas, la Administración lo otorga sin embargo ordena para que se aplique la percepción por el tiempo que transcurra en esta prórroga.	Para la realización de estos trámites, el obligado, apoderado o representante legal, debe obtener el instrumento de firma digital. Toda documentación emitida en el exterior debe ser la que emita la autoridad competente del país donde reside y a su vez debe estar debidamente apostillada. Estos actos son efectivos una vez que se cumpla el proceso de autenticación, validación e incorporación de la información suministrada por parte de la DIAN y expida un certificado donde así se conste.	La normativa omite referirse a este punto en específico, ya que lo abarca en cada uno de los elementos bajo análisis.	La normativa omite referirse a este punto en específico, ya que lo abarca en cada uno de los elementos bajo análisis.
Periodo	Mensual.	Bimensual.	Trimestral.	Trimestral.
Tarifas	General del 13%. Condiciones especiales para el intermediario: (i) 6% si el proveedor local cobra el 13% y (ii) 13% si el proveedor local omite el cobro del impuesto. Las comisiones que cobra el intermediario están sujetas al 13%.	19%.	Conforme la defina cada país de la Unión Europea.	21%.
Presentación de la declaración	En el portal que el Ministerio de Hacienda tiene a disposición de los contribuyentes para presentación de las declaraciones, utilizando	En el portal que la DIAN tiene a disposición de los contribuyentes para presentación de las declaraciones, utilizando el formulario correspondiente, el	Presentación electrónica en el portal del Estado miembro en el que se encuentra inscrito. La declaración debe contener todos los datos necesarios	Presentación electrónica en el portal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La presentación puede ser efectuada por los empresarios,

	el formulario correspondiente.	cual debe ser firmado electrónicamente, por la persona natural inscrita o el representante legal de la sociedad.	para determinar la cuota del impuesto y las deducciones, según operaciones gravadas y las relacionadas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas entre otros como: <ol style="list-style-type: none"> 1. Número de identificación. 2. Valor total de los servicios, excluido el IVA, por el período correspondiente. 3. Impuesto correspondiente desglosado por tipo impositivo. 4. Tipos de IVA aplicables. 5. Deuda tributaria total. 6. Segmentación por cada Estado miembro de consumo. 7. Existe la obligación de presentar la declaración incluso si no se prestaron servicios en el periodo correspondiente. 	profesionales o sus representantes legales y a su vez por las personas o entidades que con la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos, en cumplimiento de lo siguiente: <ol style="list-style-type: none"> 1. Aporte del código de identificación individual emitido por la Administración. 2. Contar con un certificado electrónico o firma electrónica reconocida, para la identificación y autenticación en el sistema. 3. Cuando la presentación se realice por colaboradores sociales autorizados, éstos deben contar con un certificado o firma electrónica.
Plazos para presentación y pago	Dentro de los 15 días naturales del mes siguiente en que se prestó el servicio digital o venta del bien intangible. El pago local puede realizarse utilizando la herramienta que pone a disposición el Ministerio de Hacienda o bien, por	Dentro de los 15 días naturales del bimestre siguiente. Para pagos internacionales, el sistema genera una pantalla con el valor a pagar en dólares estadounidenses con la respectiva equivalencia en pesos colombianos. La	Dentro del plazo de 20 días a partir del final del período correspondiente. El pago se ingresa en una cuenta bancaria en euros, designada por el Estado miembro donde esté registrado.	Dentro del plazo de 20 días a partir del final del período correspondiente. El pago se ingresa en la cuenta bancaria en euros que designe la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Como medida de contingencia y si por razones técnicas no fuera

	transferencia bancaria internacional, en dólares estadounidenses (el contribuyente debe asumir la comisión).	transferencia se realiza a la cuenta de un banco estadounidense a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El pago doméstico se realiza de manera electrónica, mediante formulario o bien por medio de los bancos autorizados.		posible efectuar la presentación por Internet en el plazo establecido, la presentación puede postergarse hasta por cuatro días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo.
Servicios prescindidos y rectificación de la declaración	El proveedor o intermediario debe devolver el impuesto cobrado a su cliente y a su vez se puede aplicar en su declaración correspondiente al mes en que se aplique dicha devolución, el impuesto neto. Ante el uso, disfrute o consumo del servicio o bien intangible totalmente en otra jurisdicción, el cliente del proveedor o intermediario puede solicitar la devolución del impuesto en la Administración tributaria.	El prestatario de dichos servicios es el responsable de reintegrar al consumidor colombiano lo equivalente al impuesto y a su vez debe rectificar la respectiva declaración. En caso que se genere un saldo a favor, lo puede utilizar en los tres periodos siguientes o solicitar su devolución.	Las modificaciones que justifiquen la rectificación de la declaración deben incluirse en una declaración posterior, indicando el Estado miembro de consumo, período a modificar y cantidad del impuesto rectificado. Los pagos deben estar asociados a la declaración que se rectifica y debidamente identificados. Los ajustes en las prestaciones de servicios y su correspondiente impuesto, se realizan mediante una rectificación de la declaración que corresponde y no mediante un ajuste en la declaración subsiguiente. A partir del 2021 se podrán hacer ajustes en la declaración subsiguiente.	Cualquier modificación o rectificación de la información previamente remitida, puede efectuarse dentro del plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial. Si como resultado de la enmienda se determinan ingresos adicionales, se deben relacionar a la declaración original. Por la adquisición o importación de bienes y servicios relacionados con los servicios prestados en España, procede la devolución del impuesto soportado. Toda declaración rectificativa es electrónica y debe relacionarse con el número de registro de la declaración anterior que se pretende modificar.
Facturación y documentos emitidos por el	Los comprobantes de la transacción son los que utilice normalmente el	Los comprobantes de la transacción son los que utilice normalmente el proveedor	El proveedor debe mantener un registro de las operaciones incluidas el régimen especial y	Aplican las disposiciones generales de facturación

proveedor extranjero	proveedor o intermediario y debe identificar por separado el monto de la transacción realizada y el impuesto.	extranjero. Debe identificar por separado el monto de la transacción realizada y el impuesto.	estar a disposición de la Administración en donde se encuentra registrado, en caso que se requiera efectuar procedimientos y verificaciones de control.	conforme la normativa emanada para esto.
Identificación de la condición B2B y B2C	El proveedor o intermediario extraterritorial cobra por igual el impuesto. En las transacciones B2B, la empresa costarricense tiene derecho a la acreditación del IVA por sus compras correspondientes a su giro habitual.	El proveedor o intermediario extraterritorial cobra por igual el impuesto salvo si su cliente está registrado en el régimen común del impuesto de manera que le corresponde a este el cumplimiento de las obligaciones, mediante la aplicación de una retención en la fuente y el resguardo de los documentos.	El proveedor está en la obligación de percibir el IVA cuando realice ventas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que estén establecidas en un Estado miembro, para lo cual debe considerar las siguientes condiciones: 1. Verificación del número de identificación individual a efectos del IVA, su nombre y dirección correspondiente. 2. Otro elemento de prueba que demuestre la condición de sujeto pasivo obligada al IVA.	Para aquellas transacciones que se clasifican como B2B aplica la regla de inversión del sujeto pasivo de modo tal que el destinatario de la operación se convierta en el sujeto pasivo del IVA y así autoliquide impuesto.
Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio	Aplicación se la siguiente jerarquía: 1. Dirección en la cual se preste el servicio digital, total o parcial. 2. Los intermediarios deben identificar que el prestador final del servicio o bien intangible se encuentre domiciliado en Costa Rica. 3. Ubicación de la línea fija terrestre del	Los prestadores extraterritoriales de servicios deben tomar en cuenta los siguientes elementos: 1. Lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito, siempre que la dirección de Protocolo de Internet y el código de país móvil de la tarjeta del suscriptor del dispositivo móvil utilizado, tenga su origen en Colombia.	El cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, cuando utiliza y tiene disfrute efectivo del servicio ante cualquiera de las siguientes situaciones: 1. Servicios que se ejecuten en ubicaciones físicas o donde se encuentre instalada la línea fija terrestre, en las que el prestador	Cuando los servicios digitales sean prestados a un destinatario no empresario o profesional actuando como tal (transacciones B2C) y a su vez se encuentre establecido mediante residencia o domicilio habitual en el territorio español, se considera el servicio prestado en territorio español cuando el nivel de ventas exceda durante el periodo de un año la cantidad de 10.000 euros.

	<p>cliente a través de la cual se presta el servicio digital al cliente.</p> <p>4. Dirección de Protocolo de Internet del dispositivo electrónico</p> <p>5. Código de país móvil de la identidad internacional del suscriptor móvil almacenada en la tarjeta del módulo de identidad del suscriptor del dispositivo móvil utilizado por el cliente.</p> <p>6. Dirección o domicilio registrado por el cliente.</p> <p>7. Ubicación de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente que posee ese banco.</p> <p>8. Información adicional en poder del proveedor o intermediario que permita identificar el lugar de consumo.</p>	<p>2. Lugar donde se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, siempre que la dirección de Protocolo de Internet y el código de país móvil de la tarjeta del suscriptor del dispositivo móvil utilizado, tenga su origen en Colombia.</p> <p>3. Cualquier otro criterio que le permita determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de la actividad económica del usuario, directo o destinatario del servicio.</p>	<p>requiera la presencia física en ese lugar del destinatario.</p> <p>2. La ubicación esté asociada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros, la ubicación corresponde al país de partida.</p> <p>3. Por la utilización de redes móviles, identificando el código de teléfono móvil del país de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de los servicios.</p> <p>4. Ubicación del dispositivo descodificador o de la tarjeta de televisión, donde se omita la utilización de una línea fija terrestre, para prestar el servicio.</p> <p>En adición, el prestatario puede presumir del lugar de establecimiento del cliente, de su domicilio o residencia habitual, basándose en dos elementos de prueba no contradictorios tales como:</p> <p>1. Dirección de facturación del cliente.</p> <p>2. Dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.</p>	<p>En relación a los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión, tienen consideración de prestados en el territorio de aplicación del impuesto ante alguna de las siguientes condiciones:</p> <p>1. Transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos.</p> <p>2. Transmisiones enviadas y recibidas por medio de equipos de procesamiento cuando sea transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos tales como sitios informáticos, mantenimiento a distancia de programas y de equipos, suministro de programas y su actualización, imágenes, texto, información, bases de datos, música, películas, juegos y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.</p> <p>3. Enseñanza a distancia.</p>
--	--	---	---	---

			<p>3. Datos bancarios como cuenta bancaria utilizada para el pago o dirección de facturación conforme conste en los registros del banco.</p> <p>4. Identificación del código del teléfono del país y de la tarjeta SIM utilizada por el cliente.</p>	
Disposiciones accesorias para el cumplimiento	<p>Presentación mensual (dentro de los primeros 5 días hábiles del mes siguiente) de una declaración informativa que incluye información del proveedor o intermediario internacional, descripción de la transacción, tarifas aplicadas y moneda utilizada.</p> <p>El proveedor e intermediario deben mantener registros auxiliares que sustenten las declaraciones presentadas en caso que la Administración Tributaria los solicite.</p>	<p>Los prestadores internacionales deben prestar atención al huso horario colombiano para presentar la declaración en tiempo y así evitar sanciones por atrasos. Ante facturaciones en moneda distinta al peso, se debe consolidar a final del bimestre, los ingresos y el impuesto en dólares estadounidenses, convertirlo en pesos, siguiendo el tipo de cambio autorizado, además de la fecha de presentación y viceversa.</p> <p>Los prestatarios extranjeros deben llevar un registro auxiliar con el detalle de sus ventas, descuentos y cuentas de mayor o balance donde se detalle el monto del IVA</p>	<p>La declaración debe presentarse en euros o en la moneda local de aquellos Estados miembros que no lo hayan adoptado. El tipo de cambio de divisas a utilizar en la declaración es el que corresponda al último día del período de declaración.</p> <p>Ante el atraso en la presentación extemporánea, incompleta o incorrecta de la declaración o el pago, el Estado miembro en donde se encuentra inscrito debe realizar recordatorios y determinar el importe de los intereses, sanciones y demás cargos a cancelar por parte del sujeto pasivo.</p> <p>Los proveedores deben contar con la siguiente información, en caso que la Administración así lo solicite:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Estado miembro de consumo en el que se 	<p>En transacciones comerciales originadas en moneda distinta del euro, el proveedor debe realizar la conversión a euros</p> <p>El proveedor debe mantener un registro de las operaciones incluidas el régimen y tenerlo a disposición de la Administración, el cual debe ser conservado por diez años, en caso que requiera ser comprobado contra lo previamente declarado. Los registros que debe llevar son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Identificación del Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio. 2. Tipo de servicio prestado. 3. Fecha de prestación del servicio. 4. Base imponible identificando la moneda utilizada. 5. Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible. 6. Tipo del Impuesto aplicado.

			<p>entreguen los bienes o se presten los servicios.</p> <p>2. Tipo de servicios prestados o la descripción y la cantidad de bienes entregados.</p> <p>3. Fecha de entrega de los bienes o de la prestación del servicio.</p> <p>4. Base imponible y moneda utilizada.</p> <p>5. Todo aumento o reducción posterior de la base imponible.</p> <p>6. Tipo de IVA aplicado.</p> <p>7. Importe adeudado del IVA y moneda utilizada.</p> <p>8. Fecha e importe de los pagos recibidos.</p> <p>9. Cualquier anticipo recibido antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.</p> <p>10. Información contenida en la factura emitida.</p> <p>11. La información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina el despacho o el transporte de los bienes.</p> <p>12. Cualquier prueba de posibles declaraciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del IVA aplicado.</p>	<p>7. Impuesto adeudado, identificando la moneda utilizada.</p> <p>8. Fecha e importe de los pagos recibidos.</p> <p>9. Anticipo recibido antes de la prestación del servicio.</p> <p>10. Información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido.</p> <p>11. Nombre del cliente, cuando esté disponible.</p> <p>12. Información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, su domicilio o residencia habitual.</p>
--	--	--	--	---

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Cuadro 38 Resumen normativa para la aplicación de la percepción

Alcance	Costa Rica	Colombia
Inscripción en el mecanismo de retención en la fuente.	Por tratarse de empresas residentes, los emisores de tarjetas de débito o de crédito deben estar inscritos en la Administración Tributaria desde el inicio de sus operaciones. Misma condición aplica para las entidades bancarias, públicas y privadas, que comercialicen a través de una cuenta bancaria el pago a la cuenta de un vendedor o proveedor, no residente.	Los prestadores extranjeros de servicios pueden manifestarle a la DIAN su decisión para acogerse voluntariamente al sistema alternativo de retención en la fuente y aportar la siguiente información: <ol style="list-style-type: none"> 1. Nombre de la persona física o de la entidad (incluido nombre comercial y del representante legal). 2. Número de identificación y de identificación tributario. 3. País donde es fiscalmente residente. 4. Servicios prestados desde el exterior y página web desde donde se comercializan, incluida la dirección de protocolo de Internet, <i>Hosting</i> y el Localizador Uniforme de Recursos.
Cambio de modalidad para el pago del IVA.	La percepción se suspende cuando la Administración Tributaria le notifique a la entidad emisora que un determinado proveedor o intermediario extranjero se inscribió como contribuyente.	El proveedor extraterritorial puede cambiar del sistema de retención al sistema de cumplimiento simplificado y viceversa, por una única vez. Estos cambios rigen a partir de la fecha en que se establezca el acto administrativo que se expida aceptando la solicitud.
Adjudicación como agente retenedor.	Los agentes de percepción deben efectuar la percepción del IVA cuando sus tarjetahabientes o cuentahabientes, realicen compras de servicios o bienes intangibles a los proveedores o intermediarios internacionales incluidos en el listado emitido por la DGT.	Pueden actuar como agentes retenedores las siguientes entidades: <ol style="list-style-type: none"> 1. Emisoras de tarjetas crédito y débito. 2. Vendedores de tarjetas prepago. 3. Recaudadores de efectivo a cargo de terceros. 4. Otros agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago.
Plazo de implementación de los sistemas informáticos.	Un mes después del envío del primer listado, sea a partir del 1 de octubre de 2020.	A partir del 1 de febrero del 2020 no obstante, mediante resolución se indicará la fecha a partir de la cual los agentes de retención deben practicar las retenciones a los prestadores extranjeros que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto.
Listado de prestadores sujetos a	La Administración Tributaria notifica a los perceptores los cambios (inclusión o exclusión de proveedores o intermediarios) para que los apliquen a	Esta resolución a la fecha de conclusión de esta investigación se encuentra pendiente de emitir.

retención en la fuente.	partir del cuarto día hábil o a partir del día que expresamente se les indique, procurando una antelación mínima de 3 días hábiles.	
Periodo	Mensual.	Mensual.
Aplicación de la retención.	La base imponible para la percepción aplica sobre el monto total de la transacción.	1. Cuando el pago se realice a través de tarjetas débito o crédito, en el momento en que se realice el descuento o cargo al cuentahabiente o tarjetahabiente. 2. Cuando el pago se realice a través de los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago, en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, de forma directa o indirecta. 3. Cuando corresponda a venta de tarjetas prepago, se efectúa en el momento de la venta por parte del agente retenedor al consumidor.
Tarifa y base imponible.	13%.	19%.
Presentación de la declaración.	En el portal que el Ministerio de Hacienda tiene a disposición de los contribuyentes para presentación de las declaraciones, utilizando el formulario correspondiente.	En el portal puesto a disposición y utilizando la declaración correspondiente.
Plazos para presentación y pago.	La declaración y el pago deben realizarse a más tardar dentro de los 3 días hábiles siguientes de recibida la transacción por el emisor o la entidad financiera.	La fecha de presentación de la declaración es en el mes siguiente según el día de presentación, asignado en el calendario tributario del año en curso.
Devoluciones y rectificación de la declaración.	El tarjetahabiente o cuentahabiente puede solicitar la devolución ante la Administración Tributaria cuando realice el consumo de servicios en otro país o los que adquiera sean exentos, no sujetos al impuesto o sobre los cuales se les ejerza el control aduanero. En caso que el agente de percepción haga un cobro indebido, lo debe reintegrar a su cliente de manera directa.	Aplica por parte del agente de retención cuando ocurra una devolución, rescisión, anulación o resolución de las operaciones sometidas a retención en la fuente.
Criterios para determinar el lugar de prestación del servicio.	Aplica para todas las transacciones generadas en el extranjero y por las cuales se realicen pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado, sea mediante tarjeta de débito o de crédito o una cuenta bancaria. La Administración Tributaria solicita una declaración informativa con información mensual de las transacciones y los montos transados.	La norma omite precisar si la retención aplica por igual para B2C y B2B. El agente retenedor debe verificar la lista de prestadores de servicios digitales desde el exterior ya que si el prestador se encuentra en la lista, debe aplicar la retención en la fuente al pago que se realice por este servicio electrónico o digital.
Disposiciones accesorias para	Los agentes de percepción deben contar con registros auxiliares que sustenten las declaraciones tales como el detalle de las	El agente retenedor debe cotejar la lista de prestadores extranjeros de servicios digitales para que aplique la

el cumplimiento.	transacciones de servicios y/o bienes intangibles de sus tarjetahabientes, procesadas en el exterior.	respectiva retención en la fuente, sin necesidad de practicar algún estudio o análisis específico para la identificación del lugar de prestación del servicio.
------------------	---	--

Fuente: Elaboración propia con base en la información recopilada.

Nota: La aplicación de la percepción o la retención es utilizado únicamente por Costa Rica y Colombia. Por esta razón se omite incluir a la Unión Europea y España.

G. Conclusiones y principales hallazgos

El Ministerio de Hacienda es el ente estatal responsable de la formulación de la política fiscal para la obtención y aplicación de los recursos públicos. Por medio de su Dirección General de Tributación, recauda los impuestos que le han sido asignados y a su vez emite instrumentos jurídicos para dotar de seguridad jurídica al sistema.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios le otorga potestad a la Dirección General de Tributación para la emisión de resoluciones por medio de las cuales ejerce control tributario, mediante el requerimiento generalizado de suministros de información o mecanismos alternos de recaudación, por medio de la utilización de retenciones a ciertos sectores económicos de interés. En el caso de las tarjetas de crédito y débito, el control y el mecanismo recaudatorio aplicado, es únicamente para las transacciones locales, donde proveedor, consumidor y entidad procesadora de pagos, se encuentran en Costa Rica, en aplicación del artículo 29 de la Ley del impuesto al valor agregado.

Mediante la implementación del artículo 30 de la citada ley, en asocio con las disposiciones de su reglamento y las resoluciones DGT-R-27-2020, DGT-R-018-2020 y DGT-R-013-2020, la Dirección General de Tributación dispone la recaudación del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales. Adicionalmente, en la resolución DGT-R-013-2020, modificada parcialmente por la DGT-R-27-2020, define la información que se debe presentar periódicamente para que la institución realice sus controles. De esta manera, Costa Rica utiliza un

mecanismo de inscripción voluntaria para proveedores e intermediarios extranjeros y a su vez, le obliga a las entidades financieras nacionales, la aplicación de la percepción equivalente al impuesto, a las transacciones de aquellos proveedores o intermediarios que se encuentren en el listado emitido.

Las disposiciones para el cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado en servicios digitales transfronterizos que emite la resolución DGT-R-013-2020 y la DGT-R-27-2020 se asemejan a las que contiene un régimen de tributación simplificada, como por ejemplo el utilizado en la Unión Europea o España, sin llegar a convertirse en uno como tal, ya que un régimen de esta naturaleza, tal y como se ha implementado en otras jurisdicciones, tiene una condición de reglamento con rango de Decreto Ejecutivo, lo cual no ocurre con las resoluciones en análisis.

Las normativas de España y Colombia definen una lista taxativa de servicios electrónicos o digitales prestados desde el exterior, sujetos al impuesto sobre el valor agregado, sin embargo, para el caso de Costa Rica, se define de manera general a los servicios digitales o de telecomunicaciones siempre que sean prestados este país.

Si bien es cierto el IVA en Costa Rica, inició a partir del 1 de julio de 2019, no fue sino hasta el 12 de junio de 2020 que la Dirección General de Tributación emite la resolución DGT-R-013-2020, parcialmente modificada por la resolución DGT-R-27-2020 del 15 de setiembre del 2020. Adicionalmente, la resolución DGT-R-018-2020, publicada el 31 de julio de 2020 define como inicio de la percepción el 1 de octubre del 2020. Existe la excepción para aquellos proveedores o intermediarios extranjeros que se inscriban, quienes desde junio anterior pueden iniciar sus procesos de inscripción, en atención a la citada resolución.

Para el caso de Colombia, el modelo a utilizar para controlar el IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales está dado a nivel legal, reglamentario y mediante resoluciones

administrativas emitidas por la autoridad tributaria. La normativa colombiana también emplea dos mecanismos para las transacciones internacionales de intangibles y servicios, sea la inscripción voluntaria para que el proveedor extranjero recaude el impuesto o que éste mismo sujeto le indique a la Administración Tributaria su decisión para acogerse voluntariamente al sistema alternativo de retención, el cual está a cargo de agentes retenedores residentes colombianos y con ello eximirse de la inscripción.

Dada la gran dinámica de este tema, las administraciones tributarias constantemente evalúan sus modelos normativos y administrativos para adaptarlos a las situaciones que se presentan en el mercado. Tal es el caso de la DIAN que el 28 de febrero de 2020, emitió la resolución N° 17, en la que establece el procedimiento para que los proveedores de servicios electrónicos o digitales prestados desde el exterior se adhieran de manera voluntaria al sistema alternativo de pago por medio de la aplicación de una retención en la fuente a título de IVA (DIAN, 2020), la cual actualiza la Resolución N° 49 del 1 de agosto de 2019.

La aplicación de los mecanismos recaudatorios de Costa Rica y Colombia, en lo que se refiere a las retenciones o percepciones son disímiles entre sí. Para el caso del país centroamericano, la Administración Tributaria define una lista de proveedores e intermediarios extranjeros sobre los cuales las instituciones financieras costarricenses aplican la percepción, lo cual en el caso del país suramericano aplica de modo tal que es el proveedor o intermediario extraterritorial quien debe apersonarse a la Administración Tributaria para solicitar su inscripción en el mecanismo alterno de retenciones a cargo de las entidades de este país.

Por su parte, la Unión Europea, cuenta con Directivas y Reglamentos los cuales han sido aprobados a nivel de Consejo Europeo y son de acatamiento para sus países miembros. Esta normativa es congruente con la que emite cada país miembro, entre ellos España. Sobre el particular, España promueve el mecanismo de cumplimiento que es en línea, desarrollado e implementado también a nivel de

Unión Europea. La inscripción voluntaria de los proveedores extranjeros aplica para los servicios digitales y condiciones que señala la legislación y las ordenes administrativas emitidas, con el particular que el proveedor puede decidir por el país miembro en donde desea inscribirse, sea España u otro, para que en aplicación de un acto de cooperación entre administraciones, se distribuya el impuesto según le corresponda a cada una. En cuanto a la utilización de umbrales, la normativa costarricense no contempla la utilización de estos para sujetar a las disposiciones del IVA a los prestatarios e intermediarios extranjeros de servicios digitales, como sí lo hace la legislación europea y española.

En lo que respecta al entorno de los sistemas o mecanismos recaudatorios del Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, a partir de la aplicación de los cuestionarios, se logró obtener información respecto a la normativa, procesos de registro, cumplimientos, cooperación internacional, intercambio de información y controles, que se aplican en España y otros países europeos.

Mediante las entrevistas aplicadas a expertos nacionales, se concluye que la norma costarricense permite cumplir con los posibles escenarios de aplicación del IVA, sin embargo, es necesario que el mecanismo de cumplimiento sea más amistoso de modo que beneficie el cumplimiento voluntario. Además, debe estar clara la disposición indicada en el artículo 4 de la resolución DGT-R-13-2020, en el sentido que el registro del proveedor o intermediario extraterritorial no constituye un establecimiento permanente para efectos del impuesto sobre las utilidades. Adicionalmente, respecto al cobro del impuesto por medio de las plataformas digitales de hospedajes, en consideración para prevenir una doble imposición, en el caso que el impuesto sea cobrado por el inmueble y a su vez que la plataforma figure en la lista taxativa emitida por la Administración, el artículo 8 de la resolución DGT-R-27-2020 amplía las disposiciones originalmente plasmadas en la resolución DGT-R-13-2020 para establecer los escenarios en donde aplica el cobro del impuesto y la aplicación de la comisión que cobra un intermediario extranjero

empero, omite cerrar la brecha cuando el intermediario forma parte del listado y el inmueble también hace un cobro del impuesto. Sobre el particular, el listado emitido en la resolución DGT-R-27-2020 incluye como sitio web dedicado a la intermediación y reserva de inmuebles a *Airbnb*.

Las ventajas de la utilización de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y su comparativo con las normas en estudio demuestran que a nivel normativo existe una simplificación de trámites y homogenización de las reglas, además de la autonomía que tienen los proveedores extranjeros para utilizar el mecanismo de identificación del lugar de consumo que mejor les favorezca y del uso de los medios tecnológicos para los procesos de inscripción, actualización, desinscripción, presentación de declaraciones y pagos. Otra de las ventajas señaladas es el incremento recaudatorio que tienen los gobiernos que implementan este tipo de mecanismos.

Las desventajas de la utilización de los mecanismos recaudatorios en las jurisdicciones estudiadas y su comparativo con las normas en estudio exponen que existen pocas opciones para la realización de los pagos. Empero, las disposiciones colombianas permiten pagos locales en cuentas domiciliadas en este país y los pagos a una cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene en Estados Unidos. En el caso de Costa Rica, se permite el pago local y la transferencia internacional a la cuenta del Ministerio de Hacienda en dólares estadounidenses. Otras de las desventajas señaladas es el alto costo de cumplimiento que la utilización de estos sistemas recaudatorios tiene para las empresas, lo cual atenta contra la relación costo / beneficio de la norma.

A partir de lo expuesto, se evidencia como en lo particular de Colombia, Unión Europea y España, su marco normativo para recaudar y administrar el Impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales, se basa principalmente en disposiciones de rango legal y reglamentario, según la voluntad del legislador en

cada caso y supeditando la utilización de las resoluciones administrativas a un nivel supletorio, lo cual es igualmente confirmado por las personas participantes en las encuestas. Lo indicado con anterioridad se consolida en el siguiente cuadro el cual resume los elementos para el cumplimiento en el mecanismo de inscripción del proveedor o intermediario extraterritorial.

Cuadro 39 Proceso de cumplimiento de proveedores e intermediarios internacionales y elementos para su mejora

Proceso del cumplimiento	Medida contenida en la norma costarricense	Propuesta para mejorarla
Inscripción	Presentación de la documentación por medio de correo electrónico.	Proceso que sea totalmente en línea y se permita adjuntar los documentos. Considerar un umbral de acuerdo a la cantidad de transacciones y a los costos asociados al cumplimiento.
Actualización de datos	Presentación del formulario de actualización de datos vía correo electrónico.	Proceso que sea totalmente en línea.
Desinscripción	Vía correo electrónico presentando el formulario correspondiente.	Proceso que sea totalmente en línea.
Medidas coercitivas y de expulsión	<p>La DGT se reserva el derecho de no autorizar la inscripción de una entidad no domiciliada como proveedor o intermediario contribuyente del IVA.</p> <p>La Administración Tributaria puede desinscribir de oficio por incumplimiento de dos periodos de la presentación y/o pago, por la aplicación de una base impositiva incorrecta y cuando la determinación del impuesto cobrado y reportado no se ajuste a la realidad de sus transacciones.</p> <p>Una vez desinscrito, las entidades receptoras proceden con la percepción.</p>	Una vez el proveedor o intermediario ha sido excluido como contribuyente, puede solicitar nuevamente su inscripción luego de dos años u ocho trimestres contados a partir de la fecha de cese.
Periodo	Mensual	Trimestral

Plazos para presentación y pago	<p>Dentro de los 15 días naturales del mes siguiente en que se prestó el servicio digital o venta del bien intangible.</p> <p>El pago local mediante herramienta que pone a disposición el Ministerio de Hacienda o por transferencia bancaria internacional, en dólares estadounidenses.</p>	Habilitar la opción para que se realice una transferencia a una cuenta en un banco estadounidense a nombre del Ministerio de Hacienda.
---------------------------------	---	--

Fuente: elaboración propia con base en la información recopilada.

La información presentada en el cuadro anterior permite diferenciar los elementos que están contenidos en la normativa costarricense y a su vez identifica aquellos que son la base para el desarrollo de la propuesta de mejora, a partir de lo implementado en España, Colombia y lo aportado por los expertos nacionales e internacionales.

Al igual que lo elaborado en el cuadro anterior con relación a la propuesta de mejora para el mecanismo de cumplimiento de los proveedores e intermediarios internacionales, el siguiente cuadro sintetiza el proceso de cumplimiento del mecanismo de percepción, para igualmente visualizar las medidas contenidas en la normativa e identifica sus mejoras.

Cuadro 40 Proceso de cumplimiento de la percepción y elementos para su mejora

Proceso del cumplimiento	Medida contenida en la norma costarricense	Propuesta para mejorarla
Adjudicación como agente retenedor o perceptor	La percepción del IVA se realiza cuando tarjetahabientes o cuentahabientes, realicen compras de servicios o bienes intangibles a los proveedores o intermediario internacionales incluidos en el listado.	Definir que los agentes de percepción son las siguientes entidades ante transacciones internacionales: <ol style="list-style-type: none"> 1. Emisoras de tarjetas crédito y débito. 2. Vendedores de tarjetas prepago. 3. Recaudadores de efectivo a cargo de terceros.

		4. Otros agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago.
Plazo de implementación de los sistemas informáticos	Tres meses y medio	Como mínimo de seis meses.
Listado de prestadores sujetos a retención en la fuente (percepción)	Notificación a los perceptores de los cambios (inclusión o exclusión de proveedores o intermediarios) para que los apliquen a partir del cuarto día hábil o a partir del día que expresamente se les indique, procurando una antelación mínima de 3 días hábiles.	Delimitar el listado para prevenir dobles cobros del impuesto y generación de devoluciones.
Devoluciones y rectificación de la declaración	El tarjetahabiente o cuentahabiente puede solicitar la devolución ante la Administración Tributaria cuando realice el consumo de servicios en otro país o los que adquiriera sean exentos, no sujetos al impuesto o sobre los cuales se les ejerza el control aduanero. En caso que el agente de percepción haga un cobro indebido, lo debe reintegrar a su cliente de manera directa.	Agilización de los procesos administrativos para la devolución a causa de las posibles o constantes rectificaciones.

Fuente: elaboración propia con base en la información recopilada.

De lo anteriormente expuesto, con base en la normativa y a lo aportado por los expertos nacionales, se construye la propuesta de mejora que se desarrolla en el siguiente capítulo, la cual considera los elementos que a nivel normativo deben considerarse para mejorar el modelo implementado por Costa Rica.

Para la elaboración de la propuesta en el próximo capítulo, se considera además de lo expuesto en este apartado, la información aportada por OECD (2020, b) incorporada en el cuadro 31 titulado: Comparativo entre los esquemas de retención y de registro y cumplimiento.

Capítulo IV Propuesta de lineamientos generales para la mejora al sistema recaudatorio del IVA en compras internacionales de intangibles y servicios por parte de consumidores finales

Para la elaboración de la propuesta de mejora al sistema recaudatorio del IVA en compras internacionales de intangibles y servicios por parte de consumidores finales que dispone la Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, mediante la Ley del impuesto al valor agregado, su reglamento y las resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributación, DGT-R-27-2020, DGT-R-018-2020 y DGT-R-013-2020, se toma como base la estructura que presenta la publicación titulada “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”, en el apartado llamado “*Approaches to organising and simplifying registration and compliance under a simplified regime*”, OECD (2017 a) y se complementa con las secciones C.3.3.10 y C.3.4 del documento emitido por OCDE: “*International VAT/GST Guidelines*”, OECD (2015 c); conforme el análisis presentado en el capítulo anterior.

Se destaca que dados los múltiples instrumentos jurídicos que interactúan en este tipo de mecanismos, tanto en Costa Rica como en las jurisdicciones estudiadas, la presente propuesta incorpora los elementos guía para que sean incluidos en la normativa que corresponda, dada la existencia de medidas consideradas como de política fiscal y de administración del tributo.

En este sentido, a cada uno de los procesos que a continuación se detallan, se añaden los elementos de mejora, con base en las disposiciones de Colombia, Unión Europea y España, además de lo aportado por los encuestados. Como resultado de la aplicación del mecanismo dual, dado por medio del cumplimiento directo del proveedor o intermediario y de la aplicación de la percepción, la presente propuesta sigue esta misma línea para complementarlos.

A. Recaudación del impuesto por medio del proveedor o intermediario extranjero.

Este apartado propone las mejoras al mecanismo de cumplimiento voluntario implementado en Costa Rica para los proveedores o intermediarios extranjeros.

1. Procedimiento de registro.

Para atraer la inscripción voluntaria de proveedores e intermediarios extranjeros, debe adaptarse la normativa costarricense a un régimen de registro simplificado cuyos formularios de cumplimiento sean electrónicos y en línea. Como medida de contingencia, puede darse el cumplimiento vía correo electrónico. En cuanto a la información a requerir, esta debe limitarse a:

- a) Nombre del contribuyente.
- b) Número de identificación fiscal emitida en su jurisdicción de residencia.
- c) Nombre comercial.
- d) Nombre, teléfono y dirección electrónica de la persona de contacto para comunicaciones con la Administración Tributaria, junto con la información de otra persona, para asegurar la comunicación en caso de alguna eventualidad.
- e) Sitios web de los proveedores o intermediarios extraterritoriales por medio de los cuales realizarán las ventas en la jurisdicción a inscribirse.
- f) Dirección postal o de registro del contribuyente.

Como medida que facilite el proceso, la información disponible en el formulario de inscripción, en la página web y en las guías de ayuda, debe estar en idioma inglés o en uno de los idiomas con los cuales la jurisdicción tenga más relación comercial.

Al promoverse una inscripción en línea, debe utilizarse los medios electrónicos al máximo con lo cual, la modificación de datos, el envío de información adicional, confirmación de los procesos, entre otros, debe ser ágil y no obstaculizar el proceso.

2. Procedimiento de declaración.

El periodo que comprende la declaración debe ser trimestral y por ende la presentación de la declaración, después del cierre del trimestre. La información a requerir en la declaración corresponde a la siguiente:

- Número de registro del proveedor.
- Periodo fiscal.
- Moneda y tasa de cambio aplicada, cuando sea relevante.
- Monto del impuesto bajo la tarifa general.
- Monto del impuesto bajo tarifa reducida, si aplica.
- Impuesto total por pagar.

OECD (2017 a, pág. 46, traducción propia)

3. Pagos.

La Administración Tributaria costarricense permite pagos en colones o dólares estadounidenses, sean estos locales o transferencias bancarias internacionales. En adición, también debe poner a disposición una cuenta bancaria en Estados Unidos para que proveedores e intermediarios le depositen y así disminuir los costos de cumplimiento; en este caso, el relacionado con la transferencia internacional.

4. Recuperación del impuesto soportado.

Pese a que sea poco probable que un proveedor o un intermediario genere créditos fiscales en el IVA en Costa Rica, a causa de alguna transacción comercial que así lo permita, la normativa debe considerar estas situaciones de modo tal que se garantice la neutralidad del impuesto y pueda ser recuperado, sea mediante la recuperación del crédito soportado mediante inscripción en el régimen tradicional del impuesto o mediante un procedimiento dirigido a los proveedores o intermediarios extraterritoriales inscritos en este régimen.

5. Regularización de los proveedores o intermediarios que fallen en registrarse.

La normativa costarricense debe contemplar las situaciones o casos en los que un proveedor o intermediario extraterritorial falle en inscribirse o declarar dentro del plazo otorgado; de modo tal que le otorgue las consideraciones que correspondan para su cumplimiento, mediante un análisis de cada caso en particular y ante la presencia de situaciones de fuerza mayor.

6. Resguardo de registros.

La resolución DGT-R-013-2020 en su artículo 10 define la información que mensualmente proveedores e intermediarios deben remitir a través del portal de la Administración Tributaria. Sobre el particular, la declaración informativa debe ser presentada de manera trimestral y así mantener la congruencia respecto a la presentación de la declaración y periodo del impuesto.

El artículo 11 de la resolución DGT-R-013-2020 y su modificación, define los registros auxiliares permanentes que proveedores e intermediarios deben mantener, entre ellos los siguientes:

- Tipo de suministro.
- Fecha de prestación.
- IVA por pagar.
- Información utilizada para determinar el lugar donde el consumidor tiene su residencia habitual.

OECD (2017 a, pág. 48, traducción propia)

7. Proporcionalidad.

La Administración Tributaria debe evaluar la inclusión de umbrales para el cumplimiento voluntario de proveedores e intermediarios internacionales de pequeña o mediana escala, cuya facturación en Costa Rica sea baja.

8. Proporcionar un adecuado tiempo para la implementación.

El tiempo que la Administración Tributaria debe brindar para el entendimiento de la normativa, sus alcances y la adecuación de los sistemas tecnológicos necesarios para el cumplimiento, es de seis meses, con posibilidades de prórroga. Este lapso de tiempo inicia con el anuncio de la aprobación de la normativa, hasta su entrada en vigencia o implementación.

9. Estrategia de comunicación y disponibilidad de la información.

La Administración Tributaria costarricense debe contar con un sitio web específico que permita informar a los proveedores o intermediarios extranjeros sobre los procesos de cumplimiento, con información clara y de fácil acceso. Este sitio debe contar con su apartado de preguntas y respuestas, estar disponible en idioma inglés, información de los contactos para la atención de consultas o incidencias relacionadas con la utilización del sistema, además de los siguientes para cada sección en particular:

Cuadro 41 Información a revelar en el sitio web dedicado al cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros que opten por inscribirse en el régimen de registro y recaudación simplificado

Según publicación “*Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*”

Sección del sitio	Detalle de la información
Registro	Umbral de registro en el IVA
	Procedimiento de registro y límites de tiempo
	Formato del número de registro
	Excepciones del registro
	Posibilidad de registro voluntario
	Sanciones por registro tardío
	Impacto del registro para provisiones empresa a consumidor (B2C) y el tratamiento de provisiones entre empresas (B2B)
Tarifas y exenciones	Tarifas aplicables y exenciones
Reglas especiales	Utilización de agentes o representantes fiscales
	Interacción con / y del impacto con otros impuestos, por ejemplo retenciones en la fuente, impuestos postales
Registros internos y reportes	Requerimientos contables en el IVA
	Facturación y requisitos de registros, incluyendo facturas simplificadas y notas de crédito
	Precio
	Requisitos del resguardo de información
Auditorías	Procedimientos de auditoría e inspección
Declaración del IVA	Requerimientos para el reporte (formato de la declaración)
	Cómo y dónde el pago es efectuado, por ejemplo, si es requisito una cuenta bancaria local
	Periodos de cumplimiento, fechas de vencimiento para completar la declaración y pago
	Tipo de cambio
	Tratamiento de los créditos del IVA
	Proceso para la corrección de errores
	Guías para apelaciones y disputas, incluyendo los procesos a seguir y sus tiempos límites
	Sanciones por presentación tardía de la declaración o presentación con errores.
	Posibilidad para acordar diferentes periodos de cumplimiento
	Ajustes por créditos en el IVA
	Alivio de deudas incobrables
Desinscripción	Detalles completos del proceso de desinscripción y sus requisitos

Fuente: OECD (2017 a, pág. 50). Traducción propia.

B. Recaudación del impuesto por medio de terceros.

Este segundo apartado propone las mejoras al mecanismo de percepción implementado en Costa Rica y a su vez considera los aportes de OECD (2020, b).

1. Adjudicación como agente retenedor o perceptor.

La resolución emitida por la DGT define que la percepción del IVA se realiza cuando los tarjetahabientes o cuentahabientes, realicen compras de servicios o bienes intangibles a los proveedores o intermediario internacionales incluidos en el listado previamente definido, sin embargo, para una mejor definición de los alcances y funciones de los agentes de percepción, la norma debe definir los tipos de entidades que se consideran como agentes de percepción ante transacciones internacionales:

- a) Emisoras de tarjetas crédito y débito.
- b) Vendedores de tarjetas prepago.
- c) Recaudadores de efectivo a cargo de terceros.
- d) Aquellas que comercialicen a partir de una cuenta bancaria servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional.
- e) Otros agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago, definidos conforme las tendencias del mercado.

La definición de estas entidades debe ser conforme a sus modelos de negocio de modo tal que incorporen únicamente las transacciones internacionales.

2. Plazo de implementación de los sistemas informáticos.

Conforme queda evidenciado mediante el análisis de las resoluciones emitidas por la DGT, la percepción inició el 1 de octubre de 2020 por lo cual, se debe considerar que ante futuras modificaciones al mecanismo de percepción o

ante la incorporación de nuevas entidades perceptoras, se otorgue un plazo de seis meses, con posibilidades de prórrogas en casos debidamente justificados, para el desarrollo y ajustes a los sistemas tecnológicos.

3. Listado de prestadores sujetos a percepción.

Este es el listado de proveedores e intermediarios transfronterizos sobre los cuales los agentes de percepción practican el cobro del IVA. Dado que existe la posibilidad que un proveedor o intermediario venda en una misma transacción bienes tangibles e intangibles y servicios digitales, este listado debe ser delimitado para que únicamente incluya aquellas entidades extranjeras donde la totalidad de sus transacciones correspondan a bienes intangibles o servicios digitales. Con esta medida se previenen cobros dobles en el impuesto y su posterior devolución.

Otra consideración relacionada con dicho listado, es la percepción para aquellas empresas dedicadas al hospedaje y transporte en las cuales su modelo de negocio permite la vinculación de un intermediario extranjero. Tal y como se indica líneas atrás, ante la presencia de un escenario como el descrito, aplican las pautas del artículo 8 de la resolución DGT-R-13-2020, modificado por la resolución DGT-R-27-2020, en donde el intermediario extranjero está debidamente inscrito ante la Administración Tributaria y realiza su cumplimiento según las condiciones dadas. No obstante, si dicho proveedor no se inscribe, la Administración puede incluirlo en el listado de perceptores para que las entidades recauden el impuesto, con el riesgo de propiciar una doble tributación, la realizada por el dueño del inmueble o del medio de transporte, domiciliado en Costa Rica y obligado tributario, así como la que percepción por parte de las entidades designadas para ello.

Ante este contexto, se debe excluir del listado de proveedores e intermediarios a todas aquellas empresas relacionadas con el sector de alojamientos y transporte. Las resoluciones DGT-R-47-2020, DGT-R-42-2020 y DGT-R-27-2020 modifican el anexo 6 de la resolución DGT-R-13-2020 y se incluye

a *Airbnb*, empresa dedicada al alojamiento, además de otros identificados por la DGT. Esto puede ocasionar que el IVA sea cobrado tanto por el dueño del inmueble, en su condición de contribuyente y domiciliado en el territorio nacional, así como por la entidad financiera, al actuar como agente perceptor. En su sustitución y como medida alterna, la Administración Tributaria debe utilizar los mecanismos de cooperación internacional e intercambio de información disponibles, conforme se detalla más adelante, además de propiciar un registro más expedito que facilite el cumplimiento voluntario.

4. Devoluciones y rectificación de la declaración.

De conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, el tarjetahabiente o cuentahabiente puede solicitar ante la Administración Tributaria la devolución cuando realice el consumo de servicios en otro país o cuando adquiera bienes o servicios exentos, no sujetos al impuesto o sobre los cuales se les ejerza el control aduanero. Esta situación puede incidir en la gestión tributaria y atención de procesos con lo cual la Administración Tributaria debe definir los procedimientos que persigan una devolución expedita, buscando la automatización de modo que no afecte la adecuada atención al contribuyente. Mediante la información que los agentes de retención remitan periódicamente y como resultado de las rectificaciones de las declaraciones, la administración cuenta con los elementos necesarios para definir un mecanismo ágil y eficiente.

Por otra parte, cuando un agente de percepción haga un cobro indebido, éste lo reintegra directamente a su tarjetahabiente o cuentahabiente, conforme los procedimientos que tenga definidos tal institución.

C. Cooperación internacional para el éxito del mecanismo recaudatorio.

La publicación de OCDE titulada “*International VAT/GST Guidelines*”, OECD (2015 c), se refiere a la cooperación internacional como un medio clave para fortalecer el cumplimiento de los proveedores e intermediarios extranjeros de bienes

intangibles y servicios digitales, mediante una asistencia mutua administrativa enfocada en el intercambio de información (recibir y solicitar) y asistencia en la recaudación.

Esta asistencia internacional es clave para lograr la apropiada recaudación del impuesto en transacciones internacionales, así como para lograr la identificación de proveedores, la verificación del estado de sus clientes, volumen de ventas y de asegurarse que la tarifa del impuesto aplicada sea la correcta, (OECD 2015 c, pág.77). En la práctica esto es posible mediante la activación de las modalidades de intercambio de información, según corresponde:

- a) Intercambio a solicitud, con información específica de un obligado tributario.
- b) Intercambio masivo vía la modalidad de intercambio automático de información.
- c) Intercambio espontáneo, a voluntad de la otra jurisdicción y que puede incluir información específica de un obligado tributario o en masa.

En cualquiera de estas tres modalidades, la estandarización de un modelo para intercambiar información es esencial ya que facilita el cumplimiento de la Administración de la otra jurisdicción y del sujeto a quien se requiere la información, toda vez que reduce los costos y tiempo para la consecución, (OECD 2015 c, pág.77).

Otro elemento esencial y necesario para la implementación del intercambio de información, es el sustento legal para dicho fin. En este sentido, Costa Rica es participe de la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, ratificada mediante Ley N° 9118, Poder Legislativo (2013). Mediante este instrumento el país, puede intercambiar información, con más de ciento cuarenta jurisdicciones, OECD (2020, a). Adicionalmente, Costa Rica cuenta con una gama de convenios tributarios de intercambio de información a nivel internacional, con los cuales puede bilateralmente intercambiar información con aquellas jurisdicciones en

las cuales el convenio incluya una cláusula para el intercambio de información referente al impuesto sobre el valor agregado; siempre que sea utilizada para un proceso de control tributario o de análisis de riesgos.

D. Clasificación de las medidas para mejorar el sistema recaudatorio.

El siguiente cuadro resume las medidas del sistema recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios digitales de modo tal que esquematiza su alcance según sea de desarrollo normativo o medida administrativa.

Cuadro 42 Clasificación de medidas para el proveedor e intermediario internacional y para las entidades financieras

Según medidas administrativas y normativas.

Medida	Alcance		Síntesis de la medida
	Normativo	Administrativo	
Inscripción de proveedores e intermediarios. Actualización de datos. Desinscripción.	X	X	Modificación de la norma para que permita una inscripción en línea y adaptación de los sistemas.
Expulsión del proveedor o intermediario.	X		Modificación de la norma para que indique que una vez el proveedor o intermediario ha sido excluido como contribuyente, pueda solicitar nuevamente su inscripción luego de dos años u ocho trimestres contados a partir de la fecha de cese.
Periodo.	X	X	Modificación de la norma donde se establezca el cambio del periodo a trimestral, tanto para el cumplimiento como para el pago. La medida administrativa corresponde a la adaptación de los sistemas para el cumplimiento de la declaración y pago.
Pago.	X		Modificación de la norma donde se establezca la opción para que el pago sea realizado en una cuenta del Ministerio de Hacienda en un banco de Estados Unidos.
Recuperación de créditos soportados, cuando aplique.	X	X	Modificación normativa para facilitar la recuperación de los créditos generados en el IVA por parte de un proveedor o

			intermediario no domiciliado. El aporte administrativo es con respecto a la facilitación y automatización del proceso.
Resguardo de registros.	X	X	Modificación de la norma donde se establezca el cumplimiento de la declaración informativa por trimestre vencido. La medida administrativa corresponde a la adaptación de los sistemas para facilitar el cumplimiento.
Regularización de los proveedores o intermediario que fallen en registrarse.	X		Ajustes en la norma de modo que la Administración pueda valorar situaciones particulares, para otorgar facilidades para su registro.
Implementación de umbrales de cumplimiento.	X	X	Medida legal y administrativa que obedece a un análisis por parte de la Administración Tributaria respecto a los costos por cumplimiento y los relacionados con la administración del tributo.
Adjudicación como agente retenedor o perceptor.	X		Modificación de la norma para definir que los agentes de percepción son los emisores de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y otros agentes retenedores que recauden a través de cualquier otro medio de pago.
Plazo de implementación de los sistemas informáticos.	X	X	Modificación de la norma de modo que permita un plazo de seis meses para que tanto proveedores e intermediarios extranjeros como agentes perceptores implementen y adapten sus sistemas para lograr el cumplimiento requerido.
Listado de prestadores sujetos a la percepción.		X	Ajustes en el listado de prestadores sujetos a la percepción para que se adapte a las condiciones del mercado, los distintos modelos de negocio, en especial las industrias de hospedaje y transporte, de modo que evite dobles cobros del impuesto y generación de devoluciones.
Devoluciones y la rectificación de la declaración.		X	Actualización y modificación de los procesos de devolución de modo que sean ágiles y permitan la devolución con mayor eficiencia.
Estrategia de comunicación y disponibilidad de la información.		X	Creación de un sitio web específico, en español e inglés, que disponga de información y guías para el cumplimiento tanto de proveedores e intermediarios, como agentes de percepción.

Fuente: elaboración propia con base en la información recopilada.

E. Otras consideraciones normativas atribuibles a ambos mecanismos.

La creación de un régimen específico para la recaudación del IVA producto de las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios digitales, es la manera más apropiada para dotar de seguridad jurídica a las entidades extranjeras, nacionales y consumidores finales o contribuyentes del impuesto, toda vez que persiga la simplificación y facilitación de los procesos de cumplimiento. Conforme lo analizado en las distintas jurisdicciones, cabe la posibilidad que este régimen posea un rango legal o reglamentario, creado vía Decreto Ejecutivo, dejando la utilización de resoluciones para situaciones propias de la administración de la norma como sería el formulario de declaración y los medios de presentación, por citar algunos ejemplos.

A partir de lo expuesto, el régimen a crear debe mantener la estructura básica de las normas tributarias, con las particularidades atinentes al registro simplificado y a la aplicación de la percepción, conforme se detalla a continuación:

- Capítulo I: Generalidades.
 - Objeto de la norma.
 - Alcance de la norma (Umbrales, obligaciones y tipos de servicios digitales que cubre tales como: publicidad, de telecomunicación, radiodifusión y de televisión, sitios informáticos, mantenimiento a distancia de programas y de equipos, programas de cómputo y su actualización, suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, suministro de enseñanza a distancia, suministro de derechos de uso o explotación de intangibles).
 - Definiciones.

- Hecho generador (lugar y realización).
 - Momento en que ocurre el hecho generador.
 - Contribuyentes.
 - Excepciones (exenciones y no sujeciones).
 - Base imponible.
 - Tarifas (general y reducida).
 - Periodo.
 - Plazos para el inicio del cobro del impuesto.
- Capítulo II: Mecanismo simplificado para proveedores e intermediarios extranjeros.
 - Registro del proveedor o intermediario.
 - Actualización de datos y desinscripción del proveedor o intermediario.
 - Mecanismos para identificar el lugar de consumo de los servicios digitales y bienes intangibles.
 - Declaración.
 - Pago del impuesto.
 - Recuperación del IVA soportado.
 - Devolución del IVA a cargo del proveedor o intermediario.
 - Devolución del IVA por parte de la Administración Tributaria.
 - Utilización de comprobantes electrónicos autorizados.
 - Declaración informativa del intermediario.
 - Registros auxiliares permanentes.
 - Regularización de los proveedores o intermediarios que fallen en registrarse.
- Capítulo III: Aplicación de la percepción en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios.
 - Adjudicación como agente perceptor.
 - Obligación del perceptor.

- Listado de proveedores o intermediarios para la aplicación de la percepción.
 - Base imponible y tarifa de impuesto en la percepción.
 - Declaración.
 - Pago del impuesto por percepción.
 - Devolución de percepciones por parte del agente perceptor.
 - Devolución de percepciones por parte de la Administración Tributaria.
 - Utilización de comprobantes electrónicos autorizados.
 - Declaración informativa de los agentes de percepción.
 - Registros auxiliares permanentes de los agentes de percepción.
- Capítulo IV: Comprobantes, pago a cuenta y créditos del IVA.
 - Comprobantes de respaldo para contribuyentes que adquieran servicios digitales o bienes intangibles.
 - Crédito del impuesto para contribuyentes por el monto pagado a proveedores, intermediarios o a la entidad emisora de tarjetas.
 - Aplicación del IVA cobrado por el intermediario en el caso del proveedor local.
- Capítulo V: Cooperación internacional.
 - Activación de la modalidad de intercambio de información a solicitud, con información específica de un obligado tributario.
 - Acceso a información masiva vía la modalidad de intercambio automático de información.
 - Acceso a información específica de un obligado tributario o en masa vía la modalidad de intercambio espontáneo de información.
- Capítulo VI: Disposiciones particulares para modelos de negocio de economía colaborativa (hospedaje y transporte).
 - Consideraciones para los proveedores e intermediarios extranjeros de servicios de hospedaje y transporte en el territorio nacional.

- Consideraciones para los agentes de percepción.
- Capítulo V: Derogatorias, vigencia y transitorios.
 - Según el tipo de norma que se opte por modificar se debe modificar la Ley N° 6826 del Impuesto sobre el valor agregado, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el valor agregado (Decreto Ejecutivo N° 41779), así como las resoluciones DGT-R-027-2020, DGT-R-018-2020 y DGT-R-013-2020, emitidas por la Dirección General de Tributación.
 - Conforme a lo indicado, se recomienda que la vigencia de la normativa sea como mínimo después de seis meses de su publicación.
 - Los transitorios deben mantener la validez de las normas derogadas o modificadas respecto a las solicitudes de inscripción de proveedores o intermediarios extranjeros y para la adjudicación de nuevos agentes de percepción, por el periodo comprendido entre la modificación de la norma y su entrada en vigencia.

Referencias

- Aboal Diego, Arias-Ortiz Elena, Crespi Gustavo, Garda Paula, Rasteletti Alejandro, Rubalcaba Luis, Vairo Maren y Vargas Fernando. (Setiembre 2015) *La innovación y la nueva economía de servicios en América Latina y el Caribe Retos e implicaciones de política*. Centro de Investigaciones Económicas Montevideo, Uruguay ISBN: 978-9974-8523-0-3
- Aguilar Montoya Rocío. (30 y 31 de mayo, 2018). *Sostenibilidad fiscal por el bienestar de Costa Rica*. Presentación ante la Asamblea Legislativa. San José, Costa Rica.
- Ayales Esna Edgar (Q.E.P.D), Aguilar Montoya Rocío, Gutiérrez Saxe Miguel, Morales Ramos Roxana. (junio, 2016) *Reforma Fiscal: urgencia y sugerencias sobre ruta y contenido*. Programa Estado de la Nación. Recuperado e 16 de setiembre de 2018 de https://estadonacion.or.cr/files/biblioteca_virtual/otras_publicaciones/rf-final.pdf
- Badilla Quesada Susana, Barquero Ruiz Karol, Jossette Chanto Víquez, Ramírez Casalvolone Annabella (Octubre 2009). *Propuestas para el Fortalecimiento del Proceso de Selección de Grandes Contribuyentes a Fiscalizar por la Dirección General de Tributación*. Seminario de Graduación para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de Costa Rica. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Administración de Negocios. Carrera de Contaduría Pública. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio.
- Barreix Alberto, Bès Martín, Roca Jerónimo. (Setiembre 2011) *Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo El IVA Personalizado*. Publicado en el libro: *Reforma fiscal en América Latina: ¿qué fiscalidad para qué desarrollo?* Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Santiago de Chile, 2012 ISBN: 978-84-92511-37-2. Recuperado el 23 de marzo de 2016 de <http://repositorio.cepal.org/handle/11362/1456>
- Bustamente Chaves Viviana y Esquivel Salas Marco Antonio (2012). *Medios de Pago en el Comercio Electrónico y su Vinculación con las Telecomunicaciones, como Medio de pago para su Efectiva Ejecución*. Trabajo Final de Graduación para optar por el título de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. Facultad de Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio.
- Caamal Yam Edilberto, Cortes Pérez Iraidá Dalila y Solís Vargas Kariana Gissell (Abril 2019). *La planeación fiscal como estrategia para la toma de decisiones*. Revista Académica de Investigación TLATEMOANI. Editada por Eumed.net. No. 30, Abril 2019. ISSN: 19899300

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT (2019). *Base de datos Monitoreo BEPS*. [Monografía]. Recuperado el 22 de junio de 2019 de <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, Cooperación Alemana GIZ y Banco Interamericano de Desarrollo BID (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá, mayo 2015. ISBN: 978-9962-647-81-2.

Chase Richard B., Jacobs F. Robert, Aquilano Nicholas J. (2009) *Administración De Operaciones. Producción y cadena de suministros* (Duodécima edición). Editorial McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. México D.F. México. ISBN: 978-970-10-7027-7

Chaves Sánchez Willy y Valverde Obando Guisella (2002). *La Evasión Fiscal en Costa Rica: El Impuesto sobre las Ventas*. [Monografía]. Recuperado el 6 de marzo de 2016 de <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/La%20evasi%C3%B3n%20fiscal%20en%20Costa%20Rica,%20el%20impuesto%20sobre%20las%20ventas.DOC>.

Comisión ad-hoc de Exministros de Hacienda. (2002) *Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo. Informe al Presidente de la República Dr. Miguel Ángel Rodríguez Echeverría*. San José, abril del 2002. Recuperado el 19 de enero de 2020 de <http://infofiscal.conare.ac.cr/images/docs/citada/Comision%20Exministros%20de%20Hacienda.%202002%20-%20Agenda%20de%20Transformacin%20fiscal%20para%20el%20desarrollo.pdf>

Congreso de la República (1989). *Estatuto Tributario colombiano*. Decreto N° 624 de 1989 y sus reformas. Recuperado el 23 de junio de 2019 de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Congreso de los Diputados de España (2018). *Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018*. Publicada en el Boletín electrónico del Estado N° 161 el 4 de julio de 2018. Recuperado el 3 de noviembre de 2019 de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2018-9268#ar-73>

Congreso de los Diputados de España (2014). *Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de*

fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Ley N. 28 del 27 de noviembre de 2014. Publicada en el Boletín electrónico del Estado N° 288 el 28 de noviembre de 2014. Recuperado el 27 de octubre de 2019 de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12329>

Congreso de los Diputados de España (1992). *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.* Legislación consolidada y actualizada al 29 de diciembre de 2018. Recuperado el 27 de octubre de 2019 de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740&p=20181229&tn=1#a70>

Consejo europeo (2019 a). *Reglamento de ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) N.O 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes.* Publicado en Diario Oficial de la Unión Europea el 4 de diciembre de 2019. Recuperado el 15 de diciembre de 2019 de https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2019.313.01.0014.01.SPA&toc=OJ:L:2019:313:TOC

Consejo europeo (2019 b). *Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.* Publicado en Diario Oficial de la Unión Europea el 2 de diciembre de 2019. Recuperado el 15 de diciembre de 2019 de https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2019.310.01.0001.01.SPA&toc=OJ:L:2019:310:TOC

Consejo europeo (2017 a). *Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n. 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.* Recuperado el 4 de abril de 2020 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32017R2459>

Consejo europeo (2017 b). *Directiva 2017/2455/CE del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo que referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.* Recuperado el 29 de septiembre de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>

Consejo europeo (2013). *Reglamento de Ejecución (UE) n ° 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n ° 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios*. Recuperado el 20 de octubre de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:32013R1042>

Consejo europeo (2012 a). *Reglamento (UE) n ° 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n ° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos*. Recuperado el 12 de octubre de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32012R0967>

Consejo europeo (2012 b). *Reglamento de Ejecución (UE) N° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n ° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos*. Recuperado el 12 de octubre de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32012R0815>

Consejo europeo (2011). *Reglamento de ejecución N. 282/2011 de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición)*. Recuperado el 6 de octubre de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:32011R0282>

Consejo europeo (2008). *Directiva 2008/8/ce del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios*. Recuperado el 18 de agosto de 2019 de https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2008.044.01.0011.01.SPA&toc=OJ:L:2008:044:TOC

Consejo europeo (2006). *Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido*. Recuperado el 18 de agosto de 2019 de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1566169572255&uri=CELEX:32006L0112>

Contraloría General de la República. (14 de diciembre de 2018). *Informe de Auditoría Operativa sobre la Eficacia de las Acciones Implementadas por el Ministerio de Hacienda contra la evasión en el Impuesto General sobre las ventas, DFOE-SAF-IF-10-2010. Informe Nro. DFOE-SAF-IF-00012-2018*. Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Contraloría General de la

República. [Monografía]. Recuperado el 02 de mayo de 2019 de https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2018/SIGYD_D_2018021119.pdf

Contraloría General de la República. (19 de diciembre de 2014). *Informe de Auditoría de Carácter Especial sobre el Comportamiento del Impuesto general sobre las ventas. Informe Nro. DFOE-SAF-IF-11-2014*. Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Contraloría General de la República. [Monografía]. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docs_cgr/2015/SIGYD_D_2015000141.pdf

Cosulich Ayala Jorge (Noviembre de 1993). *La evasión tributaria*. Proyecto regional de política fiscal CEPAL – PNUD. Serie política fiscal 39. Naciones Unidas. Comisión económica para América Latina y el Caribe. Santiago de Chile, 1993. Recuperado el 6 de marzo de 2021 de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/9480/S9300143_es.pdf?sequenc

Criteo (2016) *State of Mobile Commerce Report. Leading mobile retailers dominate - and the gap is growing Q4 2015*. [Monografía]. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de <http://www.criteo.com/media/3750/criteo-state-of-mobile-commerce-report-q4-2015.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2020). *Resolución N° 17: Por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas -IVA*. Resolución del 28 de febrero de 2020. Recuperado el 7 de diciembre de 2020 de <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%2000017%20de%2028-02-2020.pdf>.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2019 a). *Calendario Tributario*. [Monografía]. Recuperado el 15 de setiembre de 2019 de <https://www.dian.gov.co/Paginas/CalendarioTributario.aspx>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2019 b). *Resolución N° 49: Por la cual se establece el procedimiento para los prestadores de servicios electrónicos o digitales desde el exterior que se acojan voluntariamente al sistema alternativo de pago del impuesto a través de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas (IVA)*. Resolución del 1 de agosto de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2019 c). *Prestadores de servicios desde el exterior – gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA- en Colombia - ES*. Sitio web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado el 26 de julio de 2019 de

<https://www.dian.gov.co/Paginas/Prestadores-de-servicios-desde-el-externo.aspx>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2018). *Resolución N° 51: Por la cual se establece el procedimiento para cumplir con las obligaciones sustanciales y formales en materia del impuesto sobre las ventas – IVA por parte de los prestadores de servicios desde el exterior*. Resolución del 19 de octubre de 2018.

Dirección General de Hacienda. (Mayo, 2019) *Gobierno central: distribución de la carga tributaria*. Estadísticas Fiscales, División de Política Fiscal, Dirección General de Hacienda.

Dirección General de Hacienda. (Diciembre, 2015) *Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010-2013*. Estadísticas Fiscales, División de Política Fiscal, Dirección General de Hacienda. [Monografía]. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de [http://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20\(3\).pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20(3).pdf)

Dirección General de Tributación (23 de diciembre de 2020, a). *DGT-R-47-2020 Reforma del Anexo 6 de la Resolución N° DGT-R-13-2020 Resolución sobre cobro y percepción del Impuesto sobre el Valor Agregado sobre servicios digitales transfronterizos*. Publicada en el Alcance digital N°14 a La Gaceta N° 15 del 22 de enero de 2021.

Dirección General de Tributación (26 de noviembre de 2020, b). *DGT-R-42-2020 Modificaciones y adiciones a la Resolución N° DGT-R-13-2020, Resolución sobre cobro y percepción del Impuesto sobre el Valor Agregado sobre servicios digitales transfronterizos*. Publicada en el Alcance digital N°328 a La Gaceta N° 293 del 15 de diciembre de 2020.

Dirección General de Tributación (15 de setiembre de 2020, c). *Resolución DGT-R-027-2020: Modificaciones a la resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos*. Publicada en La Gaceta N° 234 del 22 de setiembre de 2020.

Dirección General de Tributación (30 de julio de 2020, d). *Resolución DGT-R-018-2020: Modificación del Transitorio I de la Resolución DGT-R-013-2020*. Publicada en el Alcance digital N° 202 a La Gaceta N°188 del 31 de julio de 2020.

Dirección General de Tributación (11 de junio de 2020, e). *Resolución DGT-R-013-2020: Resolución sobre cobro y percepción del impuesto sobre el valor agregado sobre servicios digitales transfronterizos*. Publicada en el Alcance digital N° 144 a La Gaceta N°139 del 12 de junio de 2020.

- Dirección General de Tributación (28 de noviembre de 2019). *DGT-R-071-2019 Modificación de la resolución sobre el suministro general de la información previsiblemente pertinente, derivada de las relaciones económicas, financieras y profesionales entre obligados tributarios*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 234 del 9 de diciembre del 2019.
- Dirección General de Tributación (17 de diciembre de 2018). *DGT-R-065-2018 Determinación de residencia fiscal y certificados de residencia fiscal*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 24 del 4 de febrero del 2019.
- Dirección General de Tributación (18 de mayo de 2016). *DGT-R-029-2016 Modificación de la resolución sobre el suministro general de la información previsiblemente pertinente, derivada de las relaciones económicas, financieras y profesionales entre obligados tributarios*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 122 del 24 de junio del 2016.
- Dirección General de Tributación (5 de octubre de 2015). *DGT-R-042-2015 Resolución Sobre el Suministro General de la Información Previsiblemente Pertinente, Derivada de las Relaciones Económicas, Financieras y Profesionales entre Obligados Tributarios*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 199 del 14 de octubre del 2015.
- Dirección General de Tributación (20 de abril de 2015). *Dirección General de Tributación* [Monografía]. Recuperado el 22 de febrero de 2016 de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/12499-direccion-general-de-tributacion>
- Dirección General de Tributación (23 de setiembre de 2014). *DGT-R-040-2014 Reforma los artículos 1 y 2 de la resolución DGT-R-036-2014*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 162 del 26 de setiembre de 2014.
- Dirección General de Tributación (18 de agosto de 2014). *DGT-R-036-2014 Resolución sobre Retención del dos por ciento a por Parte de las Entidades Financieras que Procesen Pagos por Medio de Tarjeta de Crédito O Débito*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 162 del 25 de agosto de 2014.
- Dirección General de Tributación (18 de agosto de 2014). *DGT-R-035-2014 Resolución sobre Retención del dos por ciento a los Profesionales Externos que Vendan sus Servicios en los Procesos de Formalización de Cualquier Producto Financiero*. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 162 del 25 de agosto de 2014.
- Duarte Gamboa Helen (2001). *El Monedero Electrónico como Medio de Pago Electrónico en el Comercio*. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. Facultad de Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio.

- European Commission (2019). *Current national VAT rates*. [Monografía]. Recuperado el 17 de noviembre de 2019 de https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/vat-rates_en
- Fallas Venegas Helio (2015). *Causas Estructurales del Déficit Fiscal*. Comunicación Institucional, Ministerio de Hacienda. [Monografía]. Recuperado el 13 de marzo de 2016 de <http://www.hacienda.go.cr/noticias/13337-causas-estructurales-del-deficit-fiscal>
- Fondo Monetario Internacional (2018). *Costa Rica: Declaración al término de una visita del equipo*. Fondo Monetario Internacional, 18 de junio de 2018 [Monografía]. Recuperado el 16 de setiembre de 2018 de <https://www.imf.org/es/News/Articles/2018/06/18/ms061818-costa-rica-concluding-statement-of-a-staff-visit>
- Fondo Monetario Internacional (2016). *Costa Rica—Conclusiones Preliminares de la Misión de la Consulta del Artículo IV de 2016*. Fondo Monetario Internacional, 7 de marzo de 2016 [Monografía]. Recuperado el 16 de septiembre de 2018 de <http://www.imf.org/external/spanish/NP/ms/2016/030716s.htm>
- Gómez Barrantes Miguel (2012). *Elementos de Estadística Descriptiva*. (Cuarta Edición). Editorial Universidad Estatal a Distancia. San José, Costa Rica.
- Hernández Sampieri Roberto, Fernández Collado Carlos y Baptista Lucio Pilar. (2014). *Metodología de la Investigación*. (Sexta Edición). Editorial McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. México D.F. México. ISBN: 978-1-4562-2396-0.
- Laudon, Kenneth C. y Guercio Traver, Carol. (2014) *E-commerce 2013. Negocios, tecnología, sociedad*. (Novena Edición). Editorial Pearson Educación. México. ISBN: 978-607-32-2293-8.
- Leandro Fallas Guillermo (2003). *Transformación del Impuesto General sobre las Ventas en un Auténtico Impuesto sobre el Valor Agregado*. Tesis de Grado para optar al título del Licenciado en Derecho. Universidad de Costa Rica. Facultad de Derecho. San José, Costa Rica.
- Ministerio de Hacienda (2019 a). *Plan estratégico institucional 2019 - 2023*. Dirección de Planificación Institucional. [Monografía]. Recuperado el 7 de setiembre de 2019 de https://www.hacienda.go.cr/docs/5d6ee464c370e_PEI%202019-2023%20firmado.pdf
- Ministerio de Hacienda (2019 b). *Ingreso, gasto y financiamiento del Gobierno Central (anual desde 1987)*. Unidad de Análisis y Seguimiento Fiscal de la

Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria. Ministerio de Hacienda. [Monografía]. Recuperado el 21 de abril de 2019 de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/141-ingreso-gasto-y-financiamiento-del-gobierno-central-anual-desde-1987>

Ministerio de Hacienda (2018). *Organigrama* Ministerio de Hacienda. [Monografía]. Recuperado el 7 de octubre de 2018 de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/19-organigrama>

Ministerio de Hacienda (2017). *Memoria Institucional 2017* Ministerio de Hacienda. [Monografía]. Recuperado el 7 de octubre de 2018 de <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13964-planes-y-memorias-institucionales>

Ministerio de Hacienda (2015). *Plan Estratégico Institucional 2015-2018*. Ministerio de Hacienda. Comunicación del Despacho del Señor Ministro No. DM-0043-2015 del 12 de enero del 2015. [Monografía]. Recuperado el 22 de febrero de 2016 de http://www.hacienda.go.cr/docs/5654d761c279e_PEI%202015-2018.pdf

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2018 a). *Por el cual se reglamentan los artículos 579 y 811 del Estatuto Tributario, y se adiciona un Parágrafo Transitorio al artículo 1.6.1.13.2.30. de la Sección 2 del Capítulo 13 Título 1 Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamento en Materia Tributaria*. Decreto N° 2179 del 28 de noviembre de 2018. Disponible en <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=89640>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2018 b). *Por el cual se modifica parcialmente el Capítulo 2 Título 1 Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria*. Decreto N° 1415 del 3 de agosto de 2018. Disponible en <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201415%20DEL%2003%20DE%20AGOSTO%20DE%202018.pdf>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2018 c). *Por el cual se modifica y adiciona al Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar la tarifa de retención en la fuente a título de impuesto de renta por exportación de hidrocarburos y dictar normas sobre retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas –IVA*. Decreto N° 1123 del 29 de junio de 2018. Publicado en el Diario Oficial N° 50.639 del 29 de junio de 2018. Disponible en: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=87239>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2016). *Único Reglamento en Materia Tributaria*. Decreto N° 1625 del 11 de octubre de 2016. Disponible en <https://www.ane.gov.co/images/ArchivosDescargables/Normatividad/Normati>

vidad_Ane/Impuestos/Decreto1625de2016.pdf?s=6DC1D7D19C34EBF47472EF1332B9E0140510FC86

Ministerio de Economía y Hacienda de España (2015). *Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 368 de "Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo.* Orden HAP/460/2015 del 10 de marzo de 2015. Publicado en el Boletín electrónico del Estado N° 66 el 18 de marzo de 2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-2891>

Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 a). *Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.* Real Decreto 1073/2014 de 19 de diciembre de 2014 publicado en el Boletín electrónico del Estado N° 307 el 20 de diciembre de 2014. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-13252>

Ministerio de Economía y Hacienda de España (2014 b). *Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido" y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.* Orden HAP/1751/2014 del 29 de septiembre de 2014. Publicado en el Boletín electrónico del Estado N° 237 el 30 de setiembre de 2014. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-9866>

Naciones Unidas (2015). *Informe sobre la Economía de la Información 2015.* Naciones Unidas UNCTAD/IER/2015. Número de venta S.15.II.D.1. ISSN 2219-0252

(n/d) *La nueva economía exige el IVA.* (3 de febrero de 2016). Editorial diario La Nación. Recuperado de http://www.nacion.com/opinion/editorial/nueva-economia-exige-IVA_0_1540445944.html

OECD (2020 a), *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.* Estado al 29 de setiembre de 2020, París. Recuperado el 25 de octubre de 2020 de

https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

OECD (2020 b), *VAT DIGITAL TOOLKITS PROJECT*. 9 de octubre de 2020, Reunión 29 del Grupo técnico asesor al Grupo de trabajo N° 9 sobre impuestos al consumo, del Comité de Asuntos Fiscales de OECD (29th *Tag Meeting*), París.

OECD (2019), *Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. 9 de octubre de 2019, París. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD (2017 a), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, OECD Publishing. 24 de octubre de 2017, París. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

OECD (2017 b), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, París. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en ISBN 978-92-64-28795-2 (PDF)

OECD (2015 a), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> ISBN 978-92-64-24104-6 (PDF)

OECD (2015 b), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Information Brief*. OECD Publishing, París. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>

OECD (2015 c), *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, París. Fecha de publicación 6 de noviembre de 2015. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>

OECD (2014), *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264221796-en> ISBN 978-92-64-22179-6 (PDF).

OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/9789264113541-en> ISBN 978-92-64-11354-1 (PDF)

OECD (1998), *OECD Ministerial Conference "A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce" Ottawa, 7-9 October 1998 Conference Conclusions*. OECD Publishing.

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec\(98\)14/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec(98)14/final&doclanguage=en)

- Organización Mundial del Comercio. (2019) *Información sobre comercio internacional y acceso a los mercados*. [Monografía]. Recuperado el 24 de abril de 2019 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/statis_bis_s.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState=%7b%22impl%22:%22client%22,%22params%22:%7b%22langParam%22:%22en%22%7d%7d
- Organización Mundial del Comercio. (2018) *Examen estadístico del comercio mundial 2018*. [Monografía]. Recuperado el 22 de abril de 2019 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2018_s/wts2018_s.pdf
- Organización Mundial del Comercio. (2017) *Examen estadístico del comercio mundial 2018*. [Monografía]. Recuperado el 22 de abril de 2019 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2017_s/wts2017_s.pdf
- Organización Mundial del Comercio. (2016) *Examen estadístico del comercio mundial 2016*. [Monografía]. Recuperado el 22 de abril de 2019 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2016_s/wts16_chap4_s.htm
- Organización Mundial del Comercio. (15 noviembre de 2015) *Estadísticas del Comercio Internacional 2015*. [Monografía]. Recuperado el 21 de marzo de 2016 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/its2015_s/its15_trade_category_s.htm
- Organización Mundial del Comercio. (15 noviembre de 2014) *Estadísticas del Comercio Internacional 2014*. [Monografía]. Recuperado el 21 de marzo de 2016 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/its2014_s/its14_toc_s.htm
- Organización Mundial del Comercio. (2013) *Estadísticas del Comercio Internacional 2013*. [Monografía]. Recuperado el 21 de marzo de 2016 de https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/its2013_s/its13_appendix_s.htm
- Patroni Vizquerra Úrsula (2002). *Pago electrónico, privacidad y seguridad en el pago*. Perú. Revista Electrónica de Derecho Informático. Número 47, Junio 2002. ISSN 1576-7124. Recuperado el 25 de marzo de 2016 de <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Pago%20electr%C3%B3nico,%20privacidad%20y%20seguridad%20en%20el%20pago.%20Per%C3%BA.doc>
- Piedra Campos Priscilla (15 de setiembre de 2020). Especialista en impuestos. (Marco Antonio León Tenorio, Entrevistador)

- Poder Ejecutivo. (2019) *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado*. Decreto Ejecutivo N° 41779 del 07 de junio de 2019. Publicado en el Alcance Digital N° 129 del Diario Oficial La Gaceta N°108 del 11 de junio de 2019.
- Poder Ejecutivo. (2012) *Reforma Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa*. Decreto Ejecutivo N° 37477 del 06 de diciembre de 2012. Publicado en el Alcance Digital N° 210 del Diario Oficial La Gaceta N° 247 del 21 de diciembre de 2012.
- Poder Ejecutivo. (2010) *Reglamento de Tarjetas de Crédito y Débito*. Decreto Ejecutivo N° 35867-MEIC del 24 de marzo de 2010. Publicado en el Alcance N° 4 del Diario Oficial La Gaceta N° 62 del 30 de marzo de 2010.
- Poder Ejecutivo. (2009) *Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación Directa*. Decreto Ejecutivo N° 35688 del 27 de noviembre de 2009. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 14 del 21 de enero de 2010.
- Poder Ejecutivo. (1988) *Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta*. Decreto Ejecutivo N° 18445, de 9 de setiembre de 1988 y sus reformas. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 181 del 23 de setiembre de 1988.
- Poder Ejecutivo. (1982) *Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas*. Decreto Ejecutivo N° 14082-H, de 29 de noviembre de 1982 y sus reformas. Publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 230 del 30 de noviembre de 1982.
- Poder Legislativo (2018). *Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas*. Ley N° 9635 del 3 de diciembre del 2018. Publicado en el Alcance Digital N° 202 del Diario Oficial La Gaceta del 4 de diciembre de 2018.
- Poder Legislativo (2018). *Proyecto de Ley Fortalecimiento de las finanzas públicas*. Expediente N° 20580. Publicado en el Alcance Digital N° 182 del Diario Oficial La Gaceta del 9 de octubre del 2018.
- Poder Legislativo (2015). *Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado*. Expediente N° 19678. Publicado en el Alcance Digital N° 70 del Diario Oficial La Gaceta N° 174 del 7 de setiembre del 2015.
- Poder Legislativo (2013). *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*. Ley N° 9118 del 7 de febrero de 2013. Publicado en el Alcance Digital N. 42 del Diario Oficial La Gaceta N° 45 del 5 de marzo del 2013.

- Poder Legislativo. (1982) *Ley del Impuesto General sobre las Ventas*. Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas. Publicada en el Alcance 33-A del Diario Oficial La Gaceta N° 216 del 10 de noviembre de 1982.
- Poder Legislativo. (1971) *Código de normas y Procedimientos Tributarios*. Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas. Publicado en el Alcance N° 56 del Diario Oficial La Gaceta N° 117 del 4 de junio de 1971.
- Ramírez Velarded Raul V. y Mohammed Abdul Jabbar Fahad (2009). *Herramientas Web 2.0 para el Aprendizaje Colaborativo*. Tecnológico de Monterrey y University of Reading. Recuperado el 9 de junio de 2019 de https://observatoriotecedu.uned.ac.cr/media/038_Web%202.0.pdf
- Revista Summa (2016). *El Panorama del MCommerce en 2016: Compras Multidispositivo y Apps más Determinantes*. Revista Summa. [Monografía]. Recuperado el 22 de marzo de 2016 de <http://www.revistasumma.com/el-panorama-del-mcommerce-en-2016-compras-multidispositivo-y-apps-mas-determinantes/>
- Rolandi María Lis (2002). *El impacto de la Revolución Científico-Tecnológica Mundial en Europa Oriental*. Primer congreso de relaciones internacionales. [Monografía]. La Plata, 14 y 15 de noviembre de 2002. Recuperado el 9 de junio de 2019 de <http://www.iri.edu.ar/images/Documentos/primercongreso/economia/gentilerolandi.pdf>
- Selva Belén Vicent (2019 a). *Cuarta Revolución Industrial*. Economipedia. [Monografía]. Recuperado el 9 de junio de 2019 de <https://economipedia.com/historia/cuarta-revolucion-industrial.html>
- Selva Belén Vicent (2019 b). *Tercera Revolución Industrial*. Economipedia. [Monografía]. Recuperado el 9 de junio de 2019 de <https://economipedia.com/historia/tercera-revolucion-industrial.html>
- Torrealba Navas Adrián y Thompson Chacón Eric (n/d). *Guía Técnica de Ley de Impuesto General sobre Las Ventas* [Monografía]. Recuperado de Impositus <http://www.impositus.com/Imprimir.aspx?imp=3&origen=documento&item=32724>.
- Torrealba Adrián, Uckmar, Victor., Corasaniti, Giuseppe., De' Capitani Di Vimercate, Paolo. (2014). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. (Primera Edición), San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental.
- Universidad de Costa Rica. (11 de Marzo de 2019). *Reglamento para la Regulación de la Práctica Dirigida de Graduación, Art. II*. San José, Costa Rica.

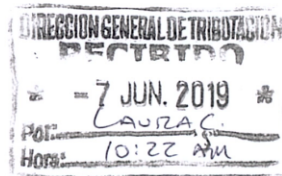
Universidad Eafit (n/d) Impuesto al Valor Agregado. Boletín Informativo N° 18.
Universidad Eafit. Medellín, Antioquia, Colombia. Recuperado el 23 de marzo
de 2016 de
[http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-
contable/Documents/Boletin%2018%20IVA%20Impuesto%20al%20Valor%20
Agregado%20Definitivo.pdf](http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/Boletin%2018%20IVA%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20Definitivo.pdf)

Anexos

Anexo 1: Solicitud a la Dirección General de Tributación para la recepción de la propuesta de mejora

San José, 7 de junio de 2019

Señor Carlos Vargas Durán
 Director General de Tributación
 Ministerio de Hacienda



Estimado señor:

Primeramente, deseable lo mejor en su gestión a cargo de la Director General de Tributación y a su vez éxitos en el proceso de implementación de la reforma fiscal que está por regir próximamente.

Mediante la presente hago de su conocimiento que me encuentro realizando una maestría en la Universidad de Costa Rica titulada Maestría Profesional en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional. Como parte de los requisitos para optar por este grado académico, es necesario la elaboración de un proyecto de investigación aplicada con la finalidad de identificar un problema, aplicar el método científico y proponer una solución o plan de mejora.

En mi caso, mi proyecto de investigación consiste en proponer una mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que se incorpora en la Ley Fortalecimiento de las finanzas públicas, a partir de la implementaciones de sistemas similares en España y Colombia y de las perspectivas teóricas asociadas.

Con base en lo expuesto y de la manera más respetuosa, solicito su voluntad para recibir las recomendaciones y propuesta de mejora que obtenga por la realización de mi proyecto de graduación.

Señalo como medio para recibir su respuesta mi correo electrónico marco.leontenorio@ucr.ac.cr.

Atentamente,


 Marco Antonio León Tenorio



**Solicitud a DGT
proyecto de graduación**

Anexo 2: Carta de remisión a Comisión de maestría del oficio de respuesta de la Dirección General de Tributación

San José, 26 de junio de 2019

Señores

Comisión de Maestría en Administración Pública
Escuela de Administración Pública
Universidad de Costa Rica

Estimados señores:

En atención a mi proyecto de investigación aplicada para optar por el grado de maestría en administración pública con énfasis en aduanas y comercio exterior, aprobado en sesión de la comisión N. 109-2018 y ratificado por el Sistema de Estudios de Posgrado mediante oficio SEP-6460-2018, señalo por medio de la presente que cuento con la anuencia de la Dirección General de Tributación para recibir las recomendaciones y propuesta de mejora de mi proyecto de graduación.

Como sustento a lo indicado, anexo a la presente el oficio DGT-877-2019 del 7 de junio de 2019 emitido por D. Carlos Vargas en su condición de Director General de Tributación donde manifiesta su anuencia.

En caso de requerir alguna aclaración adicional señalo como medio de contacto mi correo electrónico marco.leontenorio@ucr.ac.cr.

Atentamente,

MARCO
ANTONIO
LEÓN TENORIO
(FIRMA)

Removal digitalmente
por MARCO ANTONIO
LEÓN TENORIO
Fecha: 2019.06.26
10:54:47 -0500'

Marco Antonio León Tenorio



**Presenta a
Comisión maestría**

Anexo 3: Cuestionario digital aplicado a expertos internacionales especialistas en el IVA por servicios e intangibles transfronterizos

Trabajo Final de Investigación Aplicada para optar al grado de Maestría en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional de la Universidad de Costa Rica

Investigador: Marco Antonio León Tenorio

Tema de investigación: Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales; caso Ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas

Cuestionario digital aplicado a expertos internacionales especialistas en el IVA por servicios e intangibles transfronterizos.

Fecha:		País
Participante	(nombre)	Ciudad
Puesto	(cargo que ocupa)	Lugar

Introducción

Mediante el presente cuestionario se persigue recabar la información del mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado, en adelante “IVA”, en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales (transacciones B2C) que es utilizado en su país.

La utilización de este tipo de mecanismos es resultado de las recomendaciones de la acción 1 de BEPS la cual expone la situación que se presenta respecto a una no imposición en el IVA cuando se está en la presencia de transacciones económicas donde un proveedor de servicios digitales hace contraprestación a un consumidor final que se ubica en una jurisdicción distinta a donde él reside.

Para atender lo descrito, la acción 1 de BEPS y a su vez la Directriz Internacional del IVA proponen que el IVA sea cobrado por el proveedor de los servicios, y que sea este quien lo distribuya según cada jurisdicción donde se ubiquen sus clientes (consumidores finales de sus servicios). Este enfoque es conocido como el régimen de registro y cumplimiento simplificado (*simplified registration and compliance regime*).

A partir de lo anterior, se presentan las siguientes preguntas con la finalidad de que aporte su criterio a partir de sus experiencias y conocimiento en este tema.

Las respuestas que brinde en la presente, serán manejadas de manera confidencial y buscan convertirse en un insumo para la construcción de una propuesta al mecanismo

recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que propone el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

PREGUNTAS

SECCIÓN I: NORMATIVA

1. ¿Cuenta su país con normativa para la regulación de las operaciones transfronterizas de servicios digitales¹ y bienes intangibles² dirigidos a consumidores finales? Marque según corresponda.

Sí. (1.1)

En proceso de elaboración o discusión a nivel político. (1.2)

Únicamente para transacciones B2B mediante el mecanismo de reversión del sujeto pasivo (reverse-charge mechanism). (1.3)

No. Fin del cuestionario. (1.4)

Si le es posible anote el número de normativa o el sitio web donde se encuentra disponible:

_____.

2 ¿Qué enfoque se implementó para la aplicación del IVA a los suministros entrantes de servicios e intangibles a consumidores finales? Marque según corresponda:

Regímenes de recaudación de proveedores³ (*Supplier Collection regimes*). (2.1)

Regímenes de autoevaluación⁴ (*Self-assessment regimes*). (2.2)

Otro. Detalle brevemente: _____ . (2.3)

3 Seleccione la manera en que opera el mecanismo recaudatorio en su país. Puede marcar varias.

(1) Cumplimiento voluntario, simplificado y periódico por parte del proveedor o intermediario extranjero para la presentación de declaraciones y pagos. (3.1)

(2) Cumplimiento obligatorio por parte de una entidad financiera operadora de medios de pago (tarjetas de crédito, débito o cuentas virtuales tipo *PayPal*). (3.2)

(3) Las dos anteriores, con jerarquía de la 1 sobre la 2. (3.3)

¹Es la prestación para una descarga, visualización o utilización a través de la red Internet, de servicios que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

² Bienes inmateriales o derechos que son objeto de comercialización y con un valor económico.

³ Se refiere al régimen opcional mediante el cual un operador de servicios transfronterizos puede registrarse en determinada jurisdicción para cumplir con las reglas del IVA.

⁴ Este régimen incluye la utilización de entidades residentes para el cobro del IVA en transacciones internacionales de servicios como por ejemplo la de retenciones por medio de entidades financieras.

(4) Las 1 y la 2, con jerarquía de la 2 sobre la 1. (3.4)

(5) Cumplimiento obligatorio por parte del proveedor o intermediario extranjero. En igual de condiciones al régimen tradicional utilizado para proveedores nacionales en el IVA. (3.5)

Otro. Detalle brevemente: _____ (3.6)

4 ¿Cuáles de las siguientes características están presentes en el mecanismo recaudatorio que opera en su país? Puede marcar varias.

(1) La normativa establece que los proveedores o intermediarios deben asistir a las entidades financieras para la identificación de las transacciones sujetas al IVA. Pase a la pregunta 6. (4.1)

(2) La normativa establece que los proveedores o intermediarios deben asistir a la Administración tributaria para la identificación de las transacciones sujetas al IVA. Pase a la pregunta 6. (4.2)

(3) La Administración Tributaria emite un listado de proveedores de servicios digitales no residentes sobre los cuales la entidad financiera le aplica una retención o percepción del IVA. (4.3)

(4) La Administración Tributaria emite un listado de proveedores de servicios digitales no residentes sobre los recae la obligación de registrarse para el cumplimiento del IVA en sus transacciones internacionales. (4.4)

5 Si seleccionó las opciones 3 o 4 de la pregunta anterior, ¿su Administración Tributaria toma como referencia alguno de los siguientes elementos para la elaboración del listado de proveedores? Puede marcar varios.

Información pública y conocida de servicios digitales utilizados por la población del país. Por ejemplo aportada por un estudio independiente de consumos o tendencias de servicios digitales. (5.1)

Información recabada por la entidad financiera operadora de medios de pago sobre las transacciones de sus clientes y que la Administración le requiera. (5.2)

Estudios o investigaciones propios que realice la Administración Tributaria. (5.3)

Estudios o investigaciones la Administración Tributaria solicite a un tercero independiente nacional o internacional. (5.4)

Otro. Detalle brevemente: _____ (5.5)

6. Respecto a la utilización de mecanismos de reembolso o devolución para garantizar la neutralidad a los proveedores o intermediarios extranjeros ¿Cuál de las siguientes características contempla su normativa para devolver las retenciones indebidas? Marque según corresponda.

-] Requiere que el proveedor no residente se apersona a la Administración Tributaria a presentar su solicitud de devolución siguiendo los procedimientos establecidos. (6.1)
-] Requiere que el proveedor no residente designe a un apoderado (residente) para que gestione la solicitud de devolución a su nombre. (6.2)
-] Permite que el proveedor o intermediario realice su propia verificación y enmiende en la declaración del período siguiente a aquel en que ocurrió la irregularidad. (6.3)
-] El proveedor o intermediario puede gestionar directamente su solicitud de devolución desde el extranjero por medio de medios digitales. (6.4)
-] Otro. Detalle brevemente: _____ (6.5)

7 ¿Establece la normativa de su país sanciones para los proveedores o intermediarios extranjeros que incumplan sus obligaciones? Marque según corresponda.

-] Sí. (7.1)
-] No. (7.2)
-] Las sanciones aplican únicamente cuando se tiene una entidad residente (sea un establecimiento permanente u otra figura jurídica) en el país. (7.3)

8 ¿Cuáles de las siguientes acciones implementa su jurisdicción como medida coercitiva para garantizar el cumplimiento de los proveedores o intermediarios extranjeros?

-] Desinscripción de oficio a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, que incumplan con la presentación la declaración del impuesto. (8.1)
-] Desinscripción de oficio a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, que incumplan con el pago del impuesto. (8.2)
-] Ambas anteriores. (8.3)
-] Otro. Detalle brevemente: _____ (8.4)

SECCIÓN II: IDENTIFICACIÓN DEL LUGAR DEL CONSUMO

9. Respecto a la localización del consumidor final, ¿qué información específica, evidencia o requerimientos solicitan a los obligados para conocer la localización del consumidor final? Marque las que correspondan y/o las que sean de su conocimiento. Puede marcar varias.

-] Verificación mediante mensaje de texto a su teléfono móvil o celular. (9.1)
-] País de emisión de la tarjeta de crédito o débito (dirección registrada ante la entidad emisora). (9.2)
-] Solicitud de información adicional al consumidor (autodeclaración). (9.3)

- Portal de la Administración Tributaria donde el proveedor o intermediario pueda consultar si su cliente tiene obligaciones en el IVA. (9.4)
- Domicilio del consumidor. (9.5)
- Número de identificación del consumidor. (9.6)
- Utilización de desarrollos informáticos como algoritmos de verificación o programas de interfaces. (9.7)
- La normativa establece cómo debe proceder el proveedor ante información contradictoria para determinar si la transacción está sujeta al IVA o no. (9.8)
- Otro. Detalle: _____ . (9.9)

SECCIÓN III: REGISTRO

10 ¿Cuáles de los siguientes elementos utiliza su jurisdicción para la inscripción y registro de los proveedores o intermediarios extranjeros? Puede marcar varios.

- Nombre de la empresa, incluyendo nombre comercial o de fantasía. (10.1)
- Persona de contacto dentro de la empresa encargado de temas tributarios, teléfono y dirección de correo electrónico. (10.2)
- Certificación de residencia fiscal que acredite su existencia en otra jurisdicción. (10.3)
- Dirección física registrada de la empresa en su domicilio. (10.4)
- Número de identificación para efectos fiscales registrada en su jurisdicción de domicilio. (10.5)
- Página web o acceso a plataforma digital mediante el cual el proveedor o intermediario comercializa sus servicios digitales transfronterizos a consumidores finales ubicados en el territorio nacional. (10.6)
- Cuenta IBAN a nombre del Proveedor o Intermediario del servicio digital transfronterizo habilitada para posibles devoluciones del IVA. (10.7)
- Otro. Detalle brevemente: _____ . (10.8)

11 En caso que exista un umbral para el cumplimiento de las obligaciones por parte de los proveedores o intermediarios, ¿Cuáles de los siguientes parámetros utiliza su jurisdicción para requerir la inscripción? Marque según corresponda.

- Monto determinado de ventas anuales dado por la normativa. (11.1)
- Cantidad determinada de clientes en esa jurisdicción. (11.2)
- Otro. Detalle brevemente: _____ . (11.3)

12 ¿Solicita su jurisdicción la inscripción de un representante fiscal para el cumplimiento del IVA producto de las ventas de un proveedor extraterritorial? Seleccione las condiciones que aplican:

- La inscripción es posible mediante la constitución de un establecimiento permanente o figura similar. (12.1)
- El representante debe responder con su patrimonio ante eventuales incumplimientos del proveedor o intermediario. (12.2)
- El representante funciona como un mero punto de contacto para notificaciones ante el proveedor. (12.3)
- La normativa solicita certificado de residencia fiscal para determinar la existencia del representante. (12.4)
- Otro. Detalle: _____ . (12.5)

SECCIÓN IV: CUMPLIMIENTO Y PAGO

13 ¿Por cuáles medios es presentada la declaración (formulario) para el cumplimiento de las obligaciones formales? Marque según corresponda.

- Sistema en línea mediante el sistema provisto por la Administración Tributaria. (13.1)
- Presentación física ante la Administración Tributaria. (13.2)
- Otro. Detalle brevemente: _____ . (13.3)

14 ¿Cuál es el periodo comprendido para el cumplimiento de las obligaciones de los proveedores o intermediarios extranjeros? Marque según corresponda.

- Mensual. (14.1)
- Bimensual. (14.2)
- Trimestral. (14.3)
- Semestral. (14.4)
- Anual. (14.5)
- Otro. Especifique: _____ . (14.6)

15 ¿Cuáles de los siguientes elementos están incluidos dentro de la declaración? Puede marcar varios.

- Número de identificación del proveedor o intermediario en su jurisdicción. (15.1)
- Nombre del proveedor o intermediario. (15.2)

- Período correspondiente. (15.3)
- Monto en moneda del país de residencia del proveedor. (15.4)
- Monto en moneda de la jurisdicción del cumplimiento. (15.5)
- Tipo de cambio utilizado. (15.6)
- Monto gravable (sin detallar la tarifa). (15.7)
- Monto gravable a tarifa general. (15.8)
- Monto gravable a tarifa reducida. (15.9)
- Total del impuesto a pagar. (15.10)
- Otro. Especifique: _____ . (15.11)

16 ¿Mediante cuáles de los siguientes medios acepta su jurisdicción los pagos del IVA? Puede marcar varios.

- Transferencia bancaria internacional. (16.1)
- Transferencia bancaria nacional. (16.2)
- Domiciliación de cuenta en los sistemas de la Administración Tributaria. (16.3)
- Pago en línea en entidades financieras del país. (16.4)
- Cheque. (16.5)
- En efectivo. (16.6)
- Otro. Especifique: _____ . (16.7)

17 Seleccione el tipo de moneda que acepta su jurisdicción como pago del IVA por parte de los proveedores o intermediarios extraterritoriales. Puede marcar varios.

- Dólar estadounidense. (17.1)
- Euros. (17.2)
- Moneda local del país en donde se encuentra inscrito, según el tipo de cambio vigente. (17.3)
- Otro. Especifique: _____ . (17.4)

18 ¿Otorga su Administración facilidades de pago como aplazamientos o fraccionamientos a los proveedores o intermediarios extraterritoriales?

- Sí. (18.1)

No. (18.2)

SECCIÓN V: COOPERACIÓN INTERNACIONAL, INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y CONTROL

19. ¿Cuenta su país con instrumentos legales para intercambiar información en el IVA?

Sí. (19.1)

No. Pase a la pregunta 21. (19.2)

20 ¿Con cuáles de los siguientes mecanismos legales cuenta su jurisdicción para intercambiar información respecto al IVA con otras jurisdicciones? Puede marcar varios.

Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. (20.1)

Acuerdos bilaterales de intercambio de información con fines fiscales (incluye IVA). (20.2)

Acuerdos multilaterales de intercambio de información con fines fiscales (incluye IVA). (20.3)

Clausula de intercambio de información en el IVA en los Acuerdos para prevenir la doble imposición. (20.4)

Otro. Especifique: _____ . (20.5)

21 ¿Cuáles de los siguientes instrumentos utiliza su jurisdicción para ejercer el control y fiscalización del IVA en las transacciones internacionales B2C? Puede marcar varias.

Convenciones multilaterales sobre asistencia administrativa mutua. (21.1)

Acuerdos bilaterales de para ejercer el control y fiscalización conjunta del IVA. (21.2)

Programas regionales para ejercer el control y fiscalización conjunta del IVA. (21.3)

Contacto directo con proveedores o intermediarios internacionales. (21.4)

Otro. Especifique: _____ . (21.5)

22 ¿Cuáles de los siguientes elementos posee su Administración para la atención de consultas o para ayudas a los proveedores extranjeros? Puede marcar varios.

Guías escritas y videos explicativos (22.1)

Chat para consultas en línea (22.2)

Línea telefónica gratuita (22.3)

Correo electrónico exclusivo (22.4)

Ventanilla en la Administración Tributaria (22.5)

Otro. Detalle brevemente: _____ . (22.6)

Anote algún otro que recomiende o que aplique en su Administración y no esté incluido en la lista: _____.

En caso que lo considere apropiado, anote el enlace donde se encuentra disponible la información: _____.

23. ¿En cuáles de los siguientes idiomas se encuentra disponible la información a que hace referencia la pregunta anterior? Puede marcar varios.

Español (23.1)

Inglés (23.2)

Francés (23.3)

Portugués (23.4)

Idioma nativo (23.5)

24 ¿Se implementa en su país controles y procesos asociados a las tarjetas de crédito y débito como medios de pago a utilizar en transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales?

Sí. (24.1)

No. (24.2)

Lo desconoce. (24.3)

25 A partir de su experiencia y conocimiento, podría citar a continuación cinco ventajas y cinco desventajas del mecanismo recaudatorio que utilizan en su país, sin tomar en cuenta las que son meramente con fines recaudatorios:

Ventajas	Desventajas
(25.1)	(25.6)
(25.2)	(25.7)
(25.3)	(25.8)
(25.4)	(25.9)
(25.5)	(25.10)

26 ¿Qué considera podría incluirse o modificarse en el mecanismo propuesto o utilizado en su país para facilitar el cumplimiento e incrementar la recaudación?

27 Agregue cualquier comentario o apreciación que considere apropiado aportar para la investigación y que no haya sido desarrollado anteriormente.

Se le agradece por su tiempo y dedicación para las respuestas y aportes. Estos serán utilizados como insumo para el desarrollo de la investigación y propuesta de mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que propone el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

Anexo 4: Preguntas entrevista aplicada a expertos nacionales especialistas en el IVA por servicios e intangibles transfronterizos

Trabajo Final de Investigación Aplicada para optar al grado de Maestría en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional de la Universidad de Costa Rica

Investigador: Marco Antonio León Tenorio

Tema de investigación: Sistema recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales; caso Ley N° 9635, Fortalecimiento de las finanzas públicas

Preguntas entrevista: Mecanismo recaudatorio del IVA transacciones internacionales a consumidores finales (B2C)

Fecha:	Puesto	(cargo que ocupa)
Entrevistado (nombre)	Lugar de trabajo	

Introducción

Mediante la presente entrevista se persigue recabar la información del mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado, en adelante IVA, en las transacciones internacionales de bienes intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales conocidas como transacciones B2C por sus siglas en inglés (*business to consumers*) que establece el artículo 30 de la Ley del Impuesto al valor agregado, que Ministerio de Hacienda reglamenta en el Decreto ejecutivo 41779, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado

y en las resoluciones de la Dirección General de Tributación [DGT-R-13-2020](#) y [DGT-R-18-2020](#).

La utilización de este tipo de mecanismos es resultado de las recomendaciones de la acción 1 de BEPS de la OCDE la cual expone la situación que se presenta respecto a una no imposición en el IVA cuando se está en la presencia de transacciones económicas donde un proveedor de servicios digitales hace contraprestación a un consumidor final que se ubica en otra jurisdicción.

Para atender lo descrito, la acción 1 de BEPS y la Directriz Internacional del IVA, proponen que el IVA sea cobrado por el proveedor de los servicios y que sea este quien lo distribuya según cada jurisdicción donde se ubiquen sus clientes (consumidores finales de sus servicios). Este enfoque es conocido como el régimen de registro y cumplimiento simplificado (*simplified registration and compliance regime*).

A partir de lo anterior, se presentan las siguientes preguntas con la finalidad de que aporte su criterio a partir de sus experiencias y conocimiento en este tema.

Las respuestas que brinde en la presente, serán manejadas de manera confidencial y buscan convertirse en un insumo para la construcción de una propuesta al mecanismo recaudatorio del IVA en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que propone el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

Preguntas

1 ¿Qué opina del enfoque dado en la ley, reglamento y resoluciones, para recaudar el IVA producto de las transacciones de servicios e intangibles a consumidores finales? Refiérase en especial a la utilización del mecanismo dual (percepción de tarjetas y cobro directo por parte del proveedor o intermediario).

2. ¿Qué medidas considera se deben mejorar o modificar a nivel de ley, reglamento o resoluciones, para favorecer la recaudación de servicios digitales e intangibles cuando el proveedor se encuentra en el exterior y son adquiridos por un consumidor final? Por ejemplo la creación de un régimen especial, a nivel reglamentario o legal, facilitación o simplificación del procedimiento para su inscripción y cumplimiento.

3. En relación al registro y cumplimiento de proveedores extranjeros, ¿qué acciones debería implementar la Administración Tributaria para incentivar el cumplimiento voluntario? Estas medidas serían atinentes para garantizar los pagos, la aplicación de sanciones, los requerimientos de documentación probatoria, los mecanismos de devolución o desinscripción por incumplimiento (artículo 6 de la resolución DGT-R-13-2020). En otros países, por ejemplo, las Administraciones han implementado mecanismos como la publicación de los incumplidores, la comunicación directa con los proveedores o por medio de la Administración Tributaria donde el proveedor es residente o la utilización de loterías fiscales para que los clientes presenten esas facturas.

4. ¿Qué cree que sea necesario modificar en la resolución DGT-R-13-2020 y en la modificación a esta, respecto a las normas específicas para favorecer el cumplimiento voluntario de un determinado sector? Por ejemplo para el sector de transportes o alojamientos donde participa un intermediario y cobra una comisión. ¿Son los indicados en el artículo 8 lo suficientemente claros? En caso que su respuesta sea positiva, ¿qué elementos debe contemplar una modificación de esta norma?

5. En relación con el artículo 5 de la resolución, el proveedor o intermediario, debe comunicar a la Administración Tributaria si se encuentra en capacidad de iniciar el cobro del impuesto a partir de la fecha propuesta por esta, caso contrario no se retirará su nombre del listado de percepciones. A su vez, si existiese algún motivo por el cual el proveedor o intermediario requiriere de un plazo mayor al otorgado, debe comunicarlo, justificarlo e indicar la fecha a partir de la cual puede iniciar con el cobro del impuesto. ¿Considera que esto puede generar percepciones indebidas y su posterior devolución? ¿Qué alternativa cree que puede adoptar la Administración o el proveedor?

6. ¿Qué opinión le merece el listado de prestatarios internacionales de servicios que la Dirección General de Tributación emitió en la resolución DGT-R-13-2020 para recaudar el impuesto a grupo de proveedores? Considere las consecuencias recaudatorias y de percepciones indebidas que pueden generarse.

7. En relación a la percepción por parte de las entidades nacionales emisoras de tarjetas de crédito y débito de uso internacional así como de aquellas que comercializan a partir de una cuenta bancaria y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República, ¿qué opinión le merece en cuanto a las cargas administrativas y desarrollos tecnológicos que deben realizar estas entidades?

8. Respecto a la devolución del impuesto cobrado por el proveedor o intermediario, la resolución plantea dos posibilidades, la devolución directa al cliente por parte del proveedor o intermediario (artículo 12) y la devolución por parte de la Administración Tributaria de cobros efectuados por el proveedor o intermediario (artículo 13). De igual manera plantea algo similar en los artículos 22 y 23 respecto a los agentes de percepción. ¿Cuáles considera pueden ser los riesgos de la utilización de este mecanismo? Por ejemplo una doble devolución, una devolución improcedente, excesos de tramites tanto para el administrado como para la Administración.

9. El mecanismo recaudatorio propuesto en la resolución DGT-R-13-2020 dispone que el proveedor o intermediario extraterritorial o la entidad nacional emisora deben cobrar el IVA independientemente si el adquirente es un contribuyente del IVA o consumidor final

(artículos 25 y 26). ¿Qué opinión le merece la utilización de este mecanismo? ¿Considera que favorece o perjudica los procesos de cumplimiento voluntario y control tributario?

10. Podría señalar algunas ventajas o desventajas de la implementación de este tipo de mecanismos, además de las que son meramente recaudatorias.

11. Agregue cualquier comentario o apreciación que considere apropiado aportar para la investigación y que no haya sido desarrollado anteriormente.

Se le agradece por su tiempo y sus aportes. Estos serán utilizados como insumo para el desarrollo de la investigación y propuesta de mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que desarrolló el Ministerio de Hacienda.

Anexo 5: Carta dirigida a la Dirección General de Tributación donde se le remiten las conclusiones y la propuesta de mejora de la investigación

San José, 29 de abril de 2021

Señor Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Estimado señor:

Reciba un cordial saludo.

Mediante la presente hago de su conocimiento que recientemente finalicé mi proyecto final de investigación aplicada para optar por el grado académico de Maestría Profesional en Administración Pública con énfasis en Administración Aduanera y Comercio Internacional en la Universidad de Costa Rica

Este proyecto de investigación consiste en proponer una mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que se incorpora en la Ley Fortalecimiento de las finanzas públicas, a partir de las implementaciones de sistemas similares en España y Colombia, así como de las perspectivas teóricas asociadas.

La defensa pública se realizó el pasado lunes 26 de abril y como requisito para incluir en la versión final del documento escrito, es evidenciar que los resultados y propuesta de mejora se remiten a la institución interesada. Por este motivo, adjunto a la presente misiva el documento que contiene estos elementos, para su respectivo análisis y valoración.

Con base en lo expuesto y de la manera más respetuosa, solicito su voluntad para recibir los resultados y recomendaciones propuestos.

Señalo como medio para recibir su respuesta mi correo electrónico malt85@yahoo.com.

Atentamente,

MARCO ANTONIO
LEON TENORIO
(FIRMA)
Firmado digitalmente por MARCO ANTONIO LEON TENORIO (FIRMA),
Fecha: 2021.04.29 22:09:49 -06'00'
Marco Antonio León Tenorio



Entrega a DGT
proyecto de graduaci

Apéndices

Apéndice 1: Respuesta de la Dirección General de Tributación para la recepción de la propuesta de mejora



DGT-877-2019
San José, 07 de junio de 2019

Señor
Marco Antonio León Tenorio
Estudiante Universidad de Costa Rica

Notificaciones: marco.leontenorio@ucr.ac.cr

Asunto: respuesta a proyecto de investigación aplicada

Estimado señor:

Reciba un cordial saludo. Conoce esta Dirección General su nota de fecha 6 de junio de 2019, recibida el 7 de junio, en la que indica que se encuentra en proceso de elaboración de su proyecto de investigación aplicada, el cual tiene por objetivo proponer una mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que propone esta Dirección General para implementar las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas.

Por lo anterior, esta Dirección General se encuentra en disposición para recibir y valorar las recomendaciones y propuesta de mejora que obtenga por la realización de su proyecto de investigación aplicada.

Cordialmente,

CARLOS LUIS VARGAS DURAN (FIRMA)
Firmado digitalmente por CARLOS LUIS VARGAS DURAN (FIRMA)
Fecha: 2019.06.09 12:37:42 -06'00'
Carlos Vargas Duran
Director General de Tributación



CI Dirección General de Tributación, expediente.

DGT-877-2019

Página 1 de 1

Address: La Llacuna Building, 5th Street, central and 1st Avenue. San José, Costa Rica. -
Tel:(506) 2539-6517 -- Fax: 2522-9221- www.hacienda.go.cr



DGT-877-2019
acepta recomendaci

Apéndice 2: Respuesta de la Dirección General de Tributación donde acepta las conclusiones y la propuesta de mejora de la investigación



DGT-529-2021
San José, 4 de mayo de 2021

Señor
Marco Antonio León Tenorio
Estudiante Universidad de Costa Rica

Notificaciones: malt85@yahoo.com

Asunto: respuesta a proyecto de investigación aplicada

Estimado señor:

Reciba un cordial saludo. Conoce esta Dirección General su nota de fecha 29 de abril, recibida el día 30 de este mismo mes, en la que indica que finalizó y defendió su proyecto de investigación aplicada, el cual propone una mejora al mecanismo recaudatorio del impuesto sobre el valor agregado en las transacciones internacionales de intangibles y servicios dirigidos a consumidores finales que implementa esta Dirección General como parte de las disposiciones de la Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas para recaudar el impuesto que se origina en este tipo de transacciones.

Por lo anterior, esta Dirección General recibe los documentos aportados, para análisis y valoración. Se le felicita por el logro alcanzado e insta para continuar generando este tipo de aportes.

Cordialmente,

CARLOS LUIS VARGAS DURAN (FIRMA)
Firmado digitalmente por CARLOS LUIS VARGAS DURAN (FIRMA)
Fecha: 2021.05.06 09:15:06 -0600
Carlos Vargas Duran
Director General de Tributación

CI Dirección General de Tributación, expediente.



DGT-529-2021



DGT-529-2021
Respuesta entrega TF