
El régimen del Impuesto General a las Ventas a los intangibles en el Perú y su implicancia en transacciones internacionales^(*)

Alex Córdova Arce

Abogado. Especialista en tributación.
Profesor de Impuestos al Consumo de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

1. Introducción

En el Perú, la disposición de riqueza expresada en el consumo se grava a través de dos impuestos: el Impuesto General a las Ventas (IGV)⁽¹⁾ y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

El IGV es un impuesto de carácter general, plurifásico y no acumulativo que grava la venta de bienes muebles en el país, la prestación y utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles por un constructor y la importación de bienes. Por su parte, el ISC es un impuesto específico que grava la venta de determinados bienes (combustibles, vehículos, aguas minerales y gasificadas, licores, cervezas y cigarrillos) que se aplica en una sola etapa tratándose de productos de origen nacional (a nivel de productor) o en dos etapas cuando los bienes provienen del exterior (se grava tanto la importación de los productos afectos como la posterior venta en el país por el importador).

Para fines de este trabajo únicamente se analizará el régimen del IGV, por ser el impuesto que resulta aplicable tanto a la transferencia de bienes intangibles (en los casos que se detallará más adelante) como al aprovechamiento de los mismos a través de las diversas formas que permite el derecho común (cesión en uso, explotación de los derechos patrimoniales de autor, etcétera).

En tal sentido, antes de abordar el tratamiento específico de los intangibles, conviene hacer referencia a las características esenciales del IGV en el Perú.

Como se dijo anteriormente, el IGV es un impuesto que grava el consumo, de carácter plurifásico, no acumulativo, estructurado según la técnica del valor agregado mediante el mecanismo de deducción sobre base financiera y de imposición exclusiva en el país de destino.

Al igual que en otros países, la técnica de imposición sobre el valor agregado adoptada para la aplicación del IGV, permite cumplir con tres objetivos fundamentales de recaudación: (i) distribuir el riesgo de la percepción del tributo entre los diversos agentes de la cadena de producción y comercialización; (ii) exigir el pago del impuesto al vendedor de los bienes o prestador del servicio en lugar del consumidor de los mismos, transfiriendo a este último la carga económica del gravamen mediante el mecanismo de traslación, con lo cual se logra una reducción en el universo de los contribuyentes; y, (iii) obtener el pago fraccionado del impuesto sin tener que esperar a que se produzca el consumo final de los bienes o servicios.

Las dos principales expresiones de consumo gravadas por el IGV están constituidas por las adquisiciones de bienes y servicios que dan lugar al surgimiento de dos hipótesis de incidencia, respectivamente: (i) venta de bienes muebles en el país; y, (ii) prestación o utilización de servicios en el país.

(*) Artículo publicado en el libro editado con ocasión del “VI Coloquio Internacional de Derecho Tributario” llevado a cabo en Buenos Aires, Argentina entre el 20 y 21 de agosto de 2004. Argentina: La Ley, 2004. pp. 7-21.

(1) La tasa del impuesto actualmente es del 17 por ciento. Adicionalmente, existe el Impuesto de Promoción Municipal que se rige por las mismas normas del IGV. En esencia, se trata de una sobre tasa del IGV ascendente al 2 por ciento que se destina a los gobiernos locales.

1.1. Venta de bienes muebles en el país

El IGV grava todas aquellas transacciones que impliquen la transferencia de bienes muebles ubicados en el país, con independencia de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen la operación y de las condiciones pactadas por las partes.

El Reglamento de la Ley del IGV precisa que la referida transferencia, para configurar la hipótesis de incidencia, debe implicar la transmisión del derecho de propiedad ya sea a título oneroso o gratuito (materializándose en este último caso el supuesto de “retiro de bienes” gravado con el impuesto, salvo los casos expresamente excluidos del campo de aplicación del tributo).

Por tanto, todas aquellas transacciones que no conlleven la transferencia del derecho de propiedad (definido por la legislación común como el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien), no se encuentran comprendidas en esta hipótesis de incidencia, por lo que no están gravadas las transferencias fiduciarias, cesiones temporales de bienes, entre otras operaciones.

En lo que se refiere al aspecto espacial de esta hipótesis de incidencia, las normas del IGV señalan que se considera que un bien mueble se encuentra en el país y, por tanto, su transferencia da lugar al pago del tributo, cuando está ubicado físicamente en el territorio nacional. No obstante, existen normas específicas de localización para los bienes cuya inscripción, matrícula o patente se encuentra en el Perú y para los “intangibles” comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto.

1.2. Prestación o utilización de servicios en el país

La Ley del IGV considera como servicios gravados a “toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”.

Dada la amplitud del concepto de “servicios” contenido en la Ley, tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal han establecido que por “prestación” debe entenderse a las obligaciones de dar de naturaleza temporal, esto es que no supongan enajenación, pues tal hipótesis se encuentra gravada bajo el supuesto de venta de bienes; obligaciones de hacer (excepto los contratos de construcción que se

rigen por disposiciones específicas), así como a las obligaciones de no hacer y siempre que las citadas prestaciones generen rentas de tercera categoría para fines del Impuesto a la Renta, es decir aquellas que se derivan de actividades empresariales.

La diferencia entre prestación y utilización de servicios radica en el sujeto que los ejecuta. Así, se entiende que un servicio es prestado en el país, cuando la persona que lo brinda se encuentra domiciliada en el Perú, la misma que asume la condición de contribuyente del impuesto. Por su parte, el supuesto de utilización de servicios se materializa cuando la actividad es llevada a cabo por un sujeto no domiciliado y el uso o consumo del servicio se verifica en el territorio nacional. En este segundo caso, el contribuyente del impuesto es el usuario del servicio.

Expuestas estas consideraciones generales del régimen del IGV, a continuación se analizará el tratamiento aplicable a los bienes intangibles.

2. Bienes intangibles

No existe en la legislación peruana una definición de bienes intangibles. De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española por intangible se entiende a “lo que no debe o no puede tocarse”.

Por su parte, el diccionario de derecho usual de Guillermo Cabanellas define como incorporal a lo que “carente de cuerpo, de materia tangible o forma visible”.

El artículo 884 del Código Civil peruano establece que “las propiedades incorporales se rigen por su legislación especial”. Tal disposición tiene por finalidad remitir a la legislación de la materia el tratamiento legal aplicable a los bienes intangibles atendiendo a su particular naturaleza. No obstante, el citado código comprende indistintamente en las categorías de muebles e inmuebles a ciertos bienes que, en esencia, son intangibles como es el caso de las concesiones para explotar servicios públicos y las concesiones mineras (considerados como inmuebles) y los derechos patrimoniales de autor, de inventor, patentes, nombres, marcas y otros similares (incluidos en la relación de bienes muebles).

Las normas especiales a que se refiere el Código Civil en materia de bienes incorporales son el Decreto Legislativo 822 (Ley sobre el Derecho de Autor, que comprende a las obras literarias, artísticas y científicas) y el Decreto Legislativo 823 (Ley de Propiedad Industrial, que comprende a las invenciones y signos distintivos). Adicionalmente, se aplican en el Perú la Decisión 351 de la Comunidad Andina “Régimen Común

sobre Derecho de Autor y Derechos Conexos” y la Decisión 486 de la Comunidad Andina “Régimen Común sobre Propiedad Industrial”.

2.1. La Ley sobre el Derecho de Autor

La Ley sobre el Derecho de Autor tiene por objeto la protección de los autores de las obras, de los titulares de los derechos conexos al derecho de autor y de la salvaguardia del acervo cultural.

Según la Ley de Derecho de Autor, el autor de una obra tiene, por el solo hecho de la creación, la titularidad originaria de un derecho exclusivo y oponible a tercero, que comprende a su vez, los derechos de orden moral y patrimonial.

Los derechos de orden moral son el derecho de divulgación, de paternidad, de integridad de la obra, de modificación o variación, el derecho de retiro de la obra del comercio y el derecho de acceso.

En cuanto a los derechos de orden patrimonial, el autor goza del derecho exclusivo de explotar su obra bajo cualquier forma o procedimiento y de obtener por ello beneficios.

Según el artículo 31 de la Ley sobre el Derecho de Autor, el derecho patrimonial sobre la obra, comprende especialmente el derecho exclusivo de realizar, autorizar o prohibir:

- a) La reproducción de la obra por cualquier forma o procedimiento.
- b) La comunicación al público de la obra por cualquier medio.
- c) La distribución al público de la obra.
- d) La traducción, la adaptación, arreglo u otra transformación de la obra.
- e) La importación al territorio nacional de copias de la obra hechas sin autorización del titular del derecho.
- f) Cualquier otra forma de utilización de la obra que no está contemplada en la Ley como excepción al derecho patrimonial, siendo la lista que antecede enunciativa y no taxativa.

De lo dicho, se desprende que el autor de una obra detenta sobre la misma derechos morales y patrimoniales. Estos últimos permiten el aprovechamiento y explotación económica de la creación intelectual directamente por parte del autor, quien puede disponer de los mismos al estar dentro de su esfera patrimonial. Así, el autor puede transferir de manera definitiva a un tercero los derechos patrimoniales derivados de su derecho de autor, lo que va a permitir al adquirente de los mismos, la explotación para sí y en su exclusivo beneficio de la obra. Esto ocurre, por ejemplo, cuando el creador de una obra

literaria transfiere a una empresa editorial los derechos patrimoniales para la explotación de la misma a cambio de una determinada contraprestación, lo que permite al adquirente la reproducción y venta de libro o novela en su propio beneficio, claro está, sin dejar de identificar al autor de la obra (derecho moral).

También puede darse el caso que el autor de la obra transfiera a un tercero los derechos patrimoniales de explotación de la misma en forma temporal, percibiendo a cambio una contraprestación por tal concesión. De esta manera, el tercero podrá reproducir la obra intelectual, vender los ejemplares de la misma y obtener un provecho para sí, pero únicamente durante un tiempo determinado o por un número de ejemplares previamente establecido por las partes.

En los dos casos referidos precedentemente, nos encontramos frente a una disposición de los derechos patrimoniales del autor, lo que implica la transferencia de los mismos a un tercero, ya sea de manera definitiva o temporal.

Debe destacarse que el autor de la obra también puede obtener un beneficio por su creación intelectual sin tener que transferir sus derechos patrimoniales, lo cual se da mediante la explotación directa de la obra. En este caso, el autor no confiere al tercero ningún derecho de explotación ni reproducción de la creación intelectual, sino que tan solo le permite el uso o disfrute de la misma, con el fin de satisfacer las necesidades propias de dicho tercero mediante contratos de licencia de uso.

En virtud de este contrato, el autor de una obra (licenciante) confiere al licenciado o licenciataria el derecho a utilizar y disfrutar la creación intelectual, por un tiempo determinado o indefinido, pero prohibiendo expresamente la reproducción de la misma o cualquier otra actividad que suponga una explotación directa de la creación intelectual.

2.2. Ley de Propiedad Industrial

Esta norma regula y protege los elementos constitutivos de la propiedad industrial que se detallan a continuación, de conformidad con la Constitución Política del Perú y los acuerdos y tratados internacionales suscritos sobre la materia: patentes de invención, certificados de protección, modelos de utilidad, diseños industriales, secretos industriales, marcas de productos y de servicios, marcas colectivas, marcas de certificación, nombres comerciales, lemas comerciales y denominaciones de origen.

La citada norma establece que el ejercicio regular de los derechos de propiedad industrial no puede ser sancionado como práctica monopólica ni como acto

restrictivo de la competencia. Agrega que procede la cesión de los derechos derivados de la solicitud de registro de cualesquiera de los elementos constitutivos de la propiedad industrial.

En líneas generales, la norma establece los derechos con los que cuentan los titulares de los diversos bienes intangibles sujetos a la Ley de Propiedad Industrial, el procedimiento para su reconocimiento y registro, así como la posibilidad de transferirlos a terceros.

3. Transferencia de intangibles: supuestos en los que resulta aplicable el IGV. Caso de las transacciones internacionales

La transferencia de intangibles se encontrará gravada con el IGV en la medida que suponga la transmisión del derecho de propiedad sobre los mismos y siempre que tengan la condición de “bienes muebles” ubicados en el país. Solo si se cumplen los mencionados requisitos se configuraría la hipótesis de incidencia prevista en la Ley del IGV.

En tal sentido, para establecer los supuestos en los que surge la obligación de pagar IGV tratándose de estas operaciones, es necesario analizar cada uno de los elementos de la hipótesis de incidencia.

3.1. El acto que configura la hipótesis de incidencia

Un primer problema a analizar se vincula con la configuración de la hipótesis de incidencia en lo que respecta a la naturaleza de la transferencia de los bienes intangibles gravados por el tributo. Como se indicó anteriormente el IGV grava aquellas transferencias que supongan la transmisión del derecho de propiedad.

En el caso de algunos “bienes intangibles”, resulta cuestionable hablar de transferencia de propiedad, pues su naturaleza es la de “derechos” y no de cosas. En efecto, solo cabría hablar de transferencia de propiedad respecto de aquellos bienes intangibles sobre los cuales puede ejercerse el referido derecho real, como es el caso de los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patentes, nombres, marcas y otros similares considerados como bienes muebles por el artículo 886 del Código Civil. Respecto de otros intangibles, solo puede hablarse de transferencia de “titularidad” puesto que el derecho sobre los mismos surge de una relación de carácter crediticio y no real. Este sería el caso, por ejemplo, del derecho de llave.

No obstante, si bien las normas del IGV han precisado que la transferencia que materializa la

hipótesis de incidencia es la del derecho de propiedad, a diferencia de lo que ocurre en otros países en los que el término “transferencia” es más amplio que el concepto civil, es posible interpretar que el supuesto también engloba en el Perú a todos aquellos actos o negocios jurídicos que impliquen una transmisión definitiva de un bien o derecho que se encuentra en la esfera patrimonial de un sujeto y que pasa a formar parte de la de otro, siempre que ello implique que el nuevo propietario o titular adquiera el dominio sobre el bien o derecho, es decir las facultades de uso, disposición y reivindicación, esto es los atributos que caracterizan al derecho de propiedad.

En resumen, cuando las normas del IGV hacen mención al derecho de propiedad, en realidad han querido referirse a los atributos que confiere el mismo, por lo que cualquier transferencia que tenga tal propósito configura la hipótesis de incidencia.

Según lo expuesto precedentemente, puede concluirse que, en el caso de los intangibles considerados como bienes muebles, su transferencia se encontrará gravada con el IGV, en la medida que suponga la transmisión definitiva de la propiedad o titularidad sobre los mismos, esto es que salgan de la esfera patrimonial del transferente y el adquirente obtenga los derechos de uso, disfrute y disposición. En el caso de derechos de autor, tal transferencia solo puede referirse a los derechos de carácter patrimonial, mas no así a los de orden moral (identidad del autor de la obra) que son inalienables.

Las transferencias o cesiones temporales de uso, disfrute o explotación de intangibles no se encuentran comprendidas en la hipótesis de venta de bienes muebles. Este sería el caso, por ejemplo, del otorgamiento de derechos patrimoniales para la reproducción de una obra durante un cierto período de tiempo o por un número limitado de ejemplares o la licencia de uso de una marca, pues en tales supuestos el titular mantiene los bienes en su esfera patrimonial. Por el contrario, la explotación de los mismos ratifica el ejercicio pleno del derecho de propiedad que conserva el titular.

3.2. El objeto

Es preciso establecer si la Ley del IGV considera como “bienes muebles” a todos los intangibles o únicamente a algunos de ellos expresamente previstos en la norma que rige este tributo.

El inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV señala que se consideran como bienes muebles a “los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los

derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes”.

El Reglamento de la Ley del IGV precisa que no se consideran como “bienes muebles” la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de ésta; las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, participaciones en contratos de colaboración empresarial, asociaciones en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito, salvo que la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos implique la de un bien corporal, una nave o aeronave.

Al igual de lo que ocurre en otros países, la Ley del IGV considera principalmente como bienes muebles a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro. Es recién a partir del año 1996 que se modificó la Ley del IGV a fin de incluir dentro del concepto de “bienes muebles” a “los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares”.

Una primera interpretación permite concluir que las normas del IGV no han pretendido gravar la transferencia de cualquier bien intangible, sino únicamente la de aquéllos expresamente detallados en el dispositivo. Caso contrario, el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV habría hecho referencia a los bienes intangibles en general, pudiendo mencionar a algunos de ellos en forma enunciativa. Sin embargo, ese no ha sido el camino seguido, puesto que se ha señalado de manera taxativa únicamente a ciertos bienes intangibles.

Por tanto, solo pueden considerarse como “bienes muebles” para propósitos del IGV a los signos distintivos (regulados por la Ley de Propiedad Industrial y que comprenden a las marcas, lemas comerciales, nombres comerciales y denominaciones de origen como se indicó anteriormente), invenciones (normadas por la Ley de Propiedad Industrial y la Decisión 486 de la Comunidad Andina), derechos de autor de obras literarias, artísticas y científicas (sujetos a la Ley de Derechos de Autor) y los derechos de llave y similares.

El problema surge por el hecho que el legislador ha incluido en la relación de intangibles considerados como bienes muebles el término “similares”. Dicho vocablo ha originado tres interpretaciones:

a) Una esgrimida por la Administración Tributaria en el sentido que el término similares engloba a cualquier

bien intangible y no solo a los detallados expresamente en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV, bajo el entendido que el criterio de similitud estaría en la naturaleza de bienes incorporeales.

A partir de este planteamiento, se ha pretendido gravar en el Perú la cesión de concesiones para realizar actividades sujetas a regulación, operaciones que implica cesiones de posición contractual (en el entendido que la relación contractual supone derechos y obligaciones que configuran un bien intangible), entre otros supuestos.

b) Una segunda posición sostiene que el término “similares” solo incluye a aquéllos bienes intangibles semejantes a los derechos de llave.

La interpretación parte de un análisis gramatical del dispositivo, señalando que el vocablo “similares” solo puede referirse a los bienes semejantes a los derechos de llave, al haber sido consignado seguidamente de este concepto, unido por la conjunción “y”.

Quienes defienden esta tesis señalan que la expresión “similares” solo se entiende en el caso de los derechos de llave, dado que este concepto tiene múltiples acepciones en el derecho y no cuenta con una definición en la legislación nacional. En tal concepto puede incluirse al derecho de un sujeto para celebrar un determinado contrato, el derecho que tiene una persona para acceder a la posesión de un bien o adquirir un negocio, a los juanillos e incluso, al fondo de comercio o *goodwill*.

Adicionalmente, este planteamiento se ve reforzado por el hecho que en materia tributaria no cabe la analogía, menos aún cuando se trata de la determinación de la hipótesis de incidencia que se rige por el principio de legalidad, por lo que la incorporación del término “similares” vulneraría el referido precepto de carácter constitucional.

c) Una postura intermedia sostiene que el vocablo “similares” solo comprende a aquellos intangibles de naturaleza semejante a los bienes intangibles taxativamente señalados en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV, esto es, signos distintivos, invenciones, derechos de autor y derechos de llave, pero no puede incluir a cualquier otro bien intangible o incorporal que no tenga estrecha similitud en cuanto a su naturaleza y características fundamentales con la de los bienes detallados en el dispositivo.

Cabe señalar que a una interpretación parecida llega el profesor Pedro Massone cuando analiza la legislación chilena en materia de IVA que también hace referencia a los bienes “similares” a ciertos intangibles

cuya cesión en uso genera de la obligación de pagar el tributo. Así, al comentar la aplicación del IVA chileno a la cesión temporal de bienes afirma que los derechos comprendidos en la hipótesis de incidencia pueden versar sobre “ciertos bienes incorporeales, a saber: marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares (artículo 8 letras g) y h) de la Ley)”. Analizando este supuesto agrega que “(...) con respecto a los bienes incorporeales, la Ley, después de enumerar algunos bienes de esta clase, alude a otras prestaciones similares. A primera vista parece que la Ley se refiere a prestaciones similares a las que son propias del arrendamiento, subarrendamiento u otras formas de cesión del uso o goce temporal. Sin embargo, creemos que la Ley alude a la cesión temporal de otras formas de propiedad intelectual, tales como los diseños o modelos industriales, los nombres comerciales, etcétera”⁽²⁾.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal aún no ha emitido un pronunciamiento definitivo que solucione la controversia. No obstante, en la RTF 2424-5-2002 se ha señalado que dentro del término “similares” contemplado en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV, debe considerarse solo los bienes que mantienen la naturaleza de bien mueble de acuerdo a la legislación común.

Lamentablemente, el artículo 886 del Código Civil señala que son muebles todos aquellos bienes no considerados como inmuebles, con lo cual la interpretación del Tribunal Fiscal abre la puerta para que en la categoría de bien mueble se incluya a cualquier intangible.

El pronunciamiento emitido resulta cuestionable. La razón para ello obedece principalmente a que el Tribunal Fiscal ha buscado relacionar el término “similares” con el concepto de “bien mueble” regulado por el Código Civil, cuando este último precisamente tiene una definición propia y restrictiva para propósitos del IGV dentro de la autonomía del derecho tributario. Por tanto, el vocablo materia de análisis solo podría resultar asimilable a cualquiera de los supuestos de

bienes muebles considerados por la Ley del IGV, no pudiendo asemejarse al concepto del derecho común que precisamente se pretende definir de una manera distinta para fines tributarios.

También cabe hacer mención a la RTF 2983-2-2004 de fecha 12 de mayo de 2004, en la que el Tribunal Fiscal se pronuncia sobre una acotación de SUNAT que considera como transferencia de un intangible la cesión de posición contractual en un contrato de *leasing*.

En dicho fallo, si bien se confirma la acotación de SUNAT al establecerse que existe la obligación de pagar el impuesto por la operación de cesión, el pronunciamiento no se basa en que la posición contractual del arrendatario en el contrato de *leasing* constituye un bien intangible, sino en que el arrendatario original transfiere al cesionario los derechos que tenía sobre el bien arrendado, los cuales constituyen “bienes muebles” para efectos del tributo de conformidad con el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV.

Por tanto, no obstante que en este último pronunciamiento se hace referencia a la RTF 2424-5-2002 antes comentada, el Tribunal Fiscal ha utilizado un fundamento distinto para confirmar la acotación, lo que parecería indicar un alejamiento del criterio jurisprudencial sentado por esta resolución⁽³⁾.

En consecuencia, puede concluirse que la controversia en torno a los intangibles que constituyen “bienes muebles” subsiste. No obstante, la interpretación que mayores fundamentos jurídicos tiene y que debería prevalecer, es la señalada en el literal b) precedente.

En efecto, a diferencia del caso chileno analizado por el profesor Massone en el que solo se hace referencia a las marcas, patentes de invención, procedimientos y fórmulas industriales y, por tanto, cabría extender la hipótesis de incidencia a otras formas de propiedad industrial de naturaleza similar (aunque ello podría atentar contra el principio de legalidad); en el Perú, la Ley del IGV incluye a todos los bienes susceptibles de este tipo de derecho de propiedad, puesto que hace referencia a los signos distintivos en general, a las invenciones y a los derechos de autor⁽⁴⁾.

(2) MASSONE PARODI, Pedro. *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso: EDEVAL, 1995. p. 157.

(3) La RTF 2983-2-2004 también es cuestionable, aunque por razones distintas. En efecto, en las cesiones de posición contractual no se transfieren derechos reales sobre los bienes materia de los contratos cedidos, sino la titularidad de la relación jurídica obligacional en su conjunto, la cual tiene carácter crediticio y no real.

La cesión de posición contractual del arrendatario en un *leasing*, no tiene por objeto ceder el uso del bien arrendado, sino que, entre otros derechos y obligaciones, transmite al cesionario el derecho a exigir al propietario del bien objeto del contrato cedido el uso del mismo, por lo que, en todo caso, el derecho real que surge en favor de dicho cesionario es consecuencia de la ejecución del contrato de *leasing* o del cumplimiento de la obligación del arrendador.

Lo que evidentemente resulta indebido, es que la Administración Tributaria pretenda exigir el pago del IGV bajo el supuesto de venta de “bienes muebles” a las cesiones de posición contractual. En estos negocios jurídicos no se produce la transferencia de ningún bien intangible, mucho menos que pudiera tener la condición “bien mueble” para fines del impuesto. Simplemente se trata de la sustitución de una de las partes en una determinada relación contractual por un nuevo sujeto, que asume los derechos y obligaciones correspondientes, no generándose ningún valor agregado a la transacción subyacente que justifique el pago del impuesto.

Se trata de un negocio civil que no califica como venta de bienes muebles ni prestación de servicios, por lo que aún si el cedente percibiera el pago de cierta suma de dinero por la cesión de su posición contractual, ello constituiría una ganancia no sujeta al pago del IGV.

3.3. Aspecto espacial

En lo que se refiere al aspecto espacial de la hipótesis de incidencia, cabe señalar que el impuesto solo resulta aplicable tratándose de la transferencia de los intangibles detallados en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV que se encuentren “ubicados en el país”.

Dado que por su inmaterialidad no resulta aplicable a estos bienes el criterio de territorialidad para la determinación de su ubicación, las normas del IGV contienen normas específicas en materia de los intangibles gravados.

El inciso a), numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV señala que “tratándose de bienes intangibles se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país”.

Como puede verse, la ubicación de los intangibles se determina en función del domicilio del transferente y el adquirente. Solo si ambos son sujetos domiciliados en el Perú según las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, se configura la hipótesis de incidencia. Lo que se trata de gravar por tanto es la transferencia de intangibles entre personas que tienen domicilio en el país.

Consecuentemente, solo están gravadas las transferencias de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y bienes similares a estos últimos. No obstante, este es un tema materia de controversia en el Perú.

Lo expuesto es de suma importancia para el caso de las transferencias internacionales de intangibles en las que basta que una de las partes sea un sujeto no domiciliado para que la transmisión del dominio no resulte incidiendo por el tributo, ya sea que actúe como transferente o adquirente, con independencia del lugar donde se encuentren registrados los intangibles si ello resultara aplicable.

Así, por ejemplo, no se encuentra gravada con el IGV la transferencia de una marca de fábrica por parte de un sujeto domiciliado a favor de una empresa domiciliada en el exterior, aún si la citada marca se explota, utiliza o está registrada en el territorio nacional. Por tanto, el adquirente no resultará incidido con la traslación del tributo, reduciéndose así el costo de la transacción.

Tampoco estará gravada con el impuesto la adquisición de un intangible por parte de una persona domiciliada de un sujeto no domiciliado, pues para que surja la obligación tributaria es necesario que tanto transferente como adquirente tengan domicilio en el país.

En consecuencia, en el Perú no resultan gravados los intangibles provenientes del exterior, entendidos como aquellos transferidos por sujetos no domiciliados, puesto que respecto de los mismos no se materializa la hipótesis de venta de bienes muebles en el país ni la de importación de bienes, que solo resulta aplicable para

(4) Cabe señalar que el artículo 886 del Código Civil considera como bienes muebles, entre otros, a los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patentes, nombres, marcas y otros similares. Al igual que en el caso chileno, la referencia a “similares” se justifica por el hecho que la norma busca incluir en la relación a otras formas de propiedad industrial de naturaleza similar a las marcas, como es el caso de los lemas comerciales, nombres comerciales, etcétera.

Sin embargo, reiteramos que tal problema no se presenta en la Ley del IGV en la que se hace referencia al género signos distintivos que incluye a todas las especies de propiedad industrial reguladas por la ley de la materia.

aquellos bienes corporales que pasan por aduana, lo que no ocurre con los intangibles⁽⁵⁾.

Por el contrario, si un intangible registrado en el exterior o que se usa o explota también en el extranjero es transferido entre sujetos domiciliados, la operación resultará gravada con el IGV, puesto que el bien se entenderá ubicado para propósitos del impuesto en el territorio nacional, toda vez que para estos efectos lo que se toma en cuenta es el domicilio de las partes contratantes.

4. Cesión temporal y explotación de intangibles: afectación bajo el supuesto de prestación o utilización de servicios. Caso de las transacciones internacionales.

Según se señaló precedentemente, bajo la hipótesis de “servicios”, el IGV grava toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual obtiene una retribución o ingreso que constituye renta de tercera categoría de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta.

En esta hipótesis de incidencia quedan comprendidas todas aquellas formas de explotación o cesión en uso de bienes intangibles⁽⁶⁾ que no impliquen la transferencia definitiva de los mismos, puesto que este último supuesto se encuentra regulado por las normas de “venta de bienes muebles en el país” según se analizó en el punto anterior.

En consecuencia, constituirán “servicios” gravados con el IGV los contratos de cesión temporal de derechos patrimoniales de autor para la explotación o reproducción de obras literarias, artísticas o científicas; la cesión temporal de marcas y demás signos distintivos; la cesión en uso de patentes, invenciones, tecnología y *know how*; los contratos de licencia de uso que no suponen derecho a la reproducción de la obra; entre otras operaciones.

Ahora bien, para que se configure el supuesto gravado, es necesario que exista el pago de una retribución como contraprestación por la cesión del intangible (no se encuentran gravados los servicios

gratuitos⁽⁷⁾) y que la misma califique como renta de tercera categoría para fines del Impuesto a la Renta. Pertenecen a esta categoría las rentas obtenidas por las personas jurídicas y, en general, las derivadas de actividad empresarial. En consecuencia, no se encuentran afectas al IGV aquellas operaciones que generen para el titular del intangible rentas de segunda categoría y que comprenden a los beneficios derivados de la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, marcas, patentes, regalías o similares percibidos por personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas.

La hipótesis de “servicios” tiene dos variantes: la de prestación de servicios en el país y la de utilización de servicios en el país, las cuales analizaremos a continuación para determinar las implicancias que generan en transacciones internacionales.

4.1. Prestación de servicios

En el primer caso, se encuentran gravados los servicios prestados por sujetos domiciliados en el país según las normas del Impuesto a la Renta, quienes son designados contribuyentes del IGV. En consecuencia, con independencia del lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución, las cesiones temporales de explotación o uso de intangibles estarán sujetas al pago del IGV si el cedente es un sujeto domiciliado en el Perú y -como se dijo- obtiene rentas de tercera categoría.

No obstante, tratándose de transacciones con sujetos no domiciliados, cabe analizar si la cesión de intangibles por un domiciliado se encuentra exenta de la obligación de pagar IGV. Para estos efectos debe analizarse si la operación califica como exportación de servicios o como servicios extra - territoriales inafectos del impuesto, pues en ambos casos no surge el deber de pagar el tributo.

En materia de servicios solo se consideran operaciones de exportación a las actividades detalladas taxativamente en el Apéndice V de la Ley del IGV y siempre que sean prestadas a título oneroso, por un sujeto domiciliado a favor de un no domiciliado y que

(5) Cabe señalar que el Reglamento de la Ley del IGV ha establecido que “tratándose del caso de bienes intangibles provenientes del exterior, el Impuesto se aplicará de acuerdo a las reglas de utilización de servicios en el país”.

Dicha disposición reglamentaria es ilegal, pues da el tratamiento de servicios a las transferencias de intangibles que son reguladas como venta por la Ley del IGV, no pudiendo una misma transacción estar comprendida en dos hipótesis de incidencia distintas. Adicionalmente, el Reglamento no puede modificar ni transgredir la Ley.

(6) Para estos efectos, la cesión en uso de cualquier bien intangible materializa la hipótesis de incidencia, aun si no se encuentra comprendido en la relación de “bienes muebles” prevista en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV.

(7) Salvo en el caso de la entrega a título gratuito que no implique transferencia de propiedad de bienes que conforman el activo fijo de una empresa a otra vinculada económicamente.

su uso, provecho o consumo se verifique en el exterior.

Dentro de las operaciones consideradas como exportación, se encuentran comprendidas el “arrendamiento de bienes muebles” y la “cesión temporal de derechos de uso o usufructo de obras nacionales audiovisuales y todas las demás obras nacionales que se expresen mediante proceso análogo a la cinematografía, tales como producciones televisivas o cualquier otra producción de imágenes; a favor de personas no domiciliadas para ser transmitidas en el exterior”.

En lo que respecta a servicios extraterritorial exentos del IGV, el Reglamento de este tributo señala que “no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional”.

Como puede verse, un servicio es considerado extraterritorial si tanto la prestación del mismo como su utilización se verifican íntegramente en el exterior, con lo cual se distingue de las operaciones de exportación de servicios que suponen la realización de actividades en el país pero utilizadas en el extranjero.

La distinción entre ambas figuras no solo es conceptual, sino que tiene relevancia en materia de IGV. Así, las operaciones de exportación de servicios otorgan derecho al crédito fiscal por las adquisiciones vinculadas con las mismas, mientras que los servicios extraterritorial no dan derecho al goce del referido crédito.

Resulta fundamental, por tanto, determinar si la cesión de un intangible a favor de un sujeto no domiciliado para ser utilizado en el exterior, puede ser considerada como arrendamiento de bienes muebles (en los casos de intangibles que tengan esta condición según lo previsto en el inciso b) del artículo 3 de la Ley del IGV) o como un servicio extraterritorial.

De acuerdo con el artículo 1666 del Código Civil por el arrendamiento, el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida. En tal sentido, la ejecución de la prestación por parte del arrendador consiste en la cesión del uso del bien, la cual solo se puede materializar en el lugar donde éste se encuentra ubicado.

Así lo señala José Luis Shaw quien afirma que “cuando el servicio implique el arrendamiento o la cesión

del uso de un bien o el goce de un derecho debe considerarse prestado en el lugar donde el bien esté situado o sea utilizado o donde el derecho sea utilizado económicamente. Pero cuando el servicio implique el desarrollo de una actividad hacia o en relación con el beneficiario, debe considerarse prestado en el lugar donde la misma se desarrolla”⁽⁸⁾.

Siguiendo el criterio expuesto por el profesor Shaw, puede concluirse que la cesión temporal para la explotación o uso de intangibles a favor de sujetos no domiciliados en el Perú para ser utilizados en el exterior, no califica como exportación sino como servicios extraterritoriales, toda vez que tanto la prestación como la utilización se materializan en el extranjero. Si bien la operación no se encuentra afecta al IGV y comprende a todos los casos de cesión temporal de intangibles (excepto el de la cesión de obras audiovisuales que cuenta con norma específica), el cedente no puede hacer uso del crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios vinculadas con dicha cesión.

4.2. Utilización de servicios

Bajo esta hipótesis se encuentran gravadas en el Perú todas aquellas operaciones que impliquen la cesión temporal para la explotación o uso de bienes intangibles, cuando el cedente es un sujeto no domiciliado y los referidos bienes son utilizados o consumidos en el territorio nacional.

El contribuyente del impuesto es el usuario del servicio, de tal manera que el cedente del exterior no estará sujeto a retención alguna por concepto de IGV (sin perjuicio de la que resulte aplicable por Impuesto a la Renta). El impuesto pagado por el usuario podrá ser utilizado como crédito fiscal en el período tributario en el que efectivamente se realice dicho pago, siempre que las sumas abonadas como retribución por la cesión del intangible sean deducibles como gasto o costo para fines del Impuesto a la Renta y la adquisición del servicio se destine a operaciones por las que se debe pagar IGV.

En la medida que el país de donde provenga el intangible o donde esté domiciliado el cedente exija el pago de impuestos sobre el valor agregado por la transacción analizada, se producirá una doble imposición sobre un mismo hecho económico atendiendo a que en el Perú se exigirá el pago del IGV por la utilización del servicio en el país. Para evitar tal efecto y reducir el costo de las transacciones internacionales en materia de cesión temporal de

(8) SHAW, José Luis. *Impuesto al Valor Agregado – hecho generador*. Montevideo: Acali, 1978. p. 124.

intangibles, sería deseable que, al igual que en el caso peruano, los demás países o jurisdicciones establezcan franquicias o exenciones fiscales para las cesiones de estos bienes, cuando los intangibles sean utilizados o explotados económicamente fuera de sus territorios.

5. Conclusiones

a) Las operaciones que conlleven la transferencia definitiva o la cesión temporal de bienes intangibles, serán materia de imposición al consumo en el Perú bajo dos hipótesis de incidencia, respectivamente: venta de bienes muebles en el país y prestación o utilización de servicios en el país.

b) Bajo el supuesto de venta de bienes muebles en el país, se grava la transferencia definitiva de bienes intangibles, esto es aquella que implique la transmisión de todos los atributos inherentes al derecho de propiedad.

c) Únicamente se encuentra gravada la transferencia de aquellos intangibles que califiquen como “bienes muebles” según las normas específicas de la Ley del IGV. Consecuentemente, solo están gravadas las transferencias de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y bienes similares a estos últimos. No obstante, este es un tema materia de controversia en el Perú.

d) Solo se encuentra gravada como venta, la transferencia definitiva de los intangibles afectos que se encuentren ubicados en el país. Para estos efectos se entiende que un intangible está ubicado en el Perú cuando el transferente y el adquirente tienen domicilio en el territorio nacional.

Por tanto, las transferencias de intangibles a favor de sujetos del exterior y la adquisición de estos bienes de entes no domiciliados, no se encuentran sujetas al pago del IGV en el Perú.

e) Bajo el supuesto de prestación de servicios, se gravan todas aquellas prestaciones que impliquen la cesión temporal del derecho a explotar o usar bienes intangibles, siempre que la retribución que se obtenga constituya renta de tercera categoría para fines del Impuesto a la Renta.

Las cesiones temporales de intangibles por parte de sujetos domiciliados a favor de no domiciliados, no se encuentran gravadas con el IGV en la medida que la explotación o uso de los mismos se verifique en el exterior.

f) Se encuentran gravadas bajo el concepto de utilización de servicios en el país, las cesiones temporales de intangibles otorgadas por sujetos no domiciliados a favor de entes domiciliados, en la medida que la explotación o utilización del intangible se verifique en el territorio nacional. ¹⁵

SINFON SILVA & SACO
A B O G A D O S

Colón No. 467 - Miraflores Lima 18 - Perú Teléfono: (511) 447-6982 Fax: (511) 444-3308 e-mail: estudio@ssysabogados.com