

---

# El comercio electrónico y la tributación aduanera

**Lourdes Aguilar Saldívar**

Abogada. Ex-consultora de la Comunidad Andina en materia de armonización de impuestos indirectos y de regímenes aduaneros.

## 1 Introducción.

El comercio electrónico es actualmente una herramienta muy importante para el incremento del comercio internacional, el cual comprende múltiples actividades, tales como la comercialización de bienes y servicios, transferencias de fondos por vía electrónica, negociación de instrumentos financieros, intercambio de información, entre otros.

Tal vez la característica más importante del comercio electrónico es la total irrelevancia de las consideraciones geográficas. El internet es una tecnología sin fronteras. Los servidores pueden fácilmente ser ubicados en cualquier lugar y tal ubicación por lo general es desconocida y no tiene importancia alguna en una transacción comercial. Estas características, que precisamente hacen al comercio electrónico atractivo a las empresas y a los consumidores finales, realmente involucran el cuestionamiento de ciertos principios de tributación aduanera, los que básicamente se encuentran enmarcados en conceptos de índole territorial.

Este artículo busca plantear algunos de los problemas en la tributación aduanera que se derivan del comercio electrónico, tanto respecto de bienes tangibles como de aquellos “digitalizados”. Haremos especial énfasis en la necesidad de una neutralidad impositiva del tratamiento de las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico frente a las formas tradicionales de comercialización de bienes tangibles e intangibles. Finalmente, propondremos una alternativa de solución a estos problemas, basados en normativa internacional, específicamente en el marco de las normas de la Organización Mundial del Comercio -OMC-.

## 2 El comercio electrónico y la tributación aduanera.

En un esquema tradicional de contratos de compraventa internacional de bienes, en las que el vendedor y comprador residen en países distintos, por lo general existe una operación de exportación del bien mueble desde el país de origen y una importación del mismo en el país de destino. Dependiendo de la legislación de cada uno de estos países, la exportación y/o importación de mercancías podría estar sujeta a tributos.

En el caso peruano, la legislación aduanera, al igual que la del Impuesto General a las Ventas, ha recogido el principio jurisdiccional de país de destino. Ello implica que la exportación de bienes, entendida ésta como la salida de mercancías del territorio aduanero nacional, para su uso o consumo en el exterior, no está afecta a tributo alguno. La Ley General de Aduanas vigente establece que sólo para fines estadísticos, se aplicará un derecho de tasa cero sobre tales exportaciones.

Al amparo del mismo principio del país de destino, las importaciones de bienes originarios de terceros países están sujetas al pago de derechos arancelarios cuando éstas ingresan legalmente al país, lo cual tiene lugar en el momento de su despacho a consumo en la aduana de entrada.

Actualmente, la determinación de la base imponible de los derechos arancelarios aplicables a la importación de bienes al territorio nacional se encuentra sujeta a las disposiciones establecidas por el Acuerdo del Valor de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Dichas reglas son actualmente aplicadas no sólo por los países miembros de la OMC, sino por terceros

países que han optado por adecuar su legislación aduanera a las reglas mayoritariamente utilizadas en el comercio internacional.

Adicionalmente, nuestro país ha celebrado acuerdos bilaterales de preferencias arancelarias y participa en procesos de integración sub-regional, con la finalidad de abrir el mercado nacional a productos originarios de terceros países. En el marco de dichos acuerdos, nuestro país también ha obtenido la apertura de nuevos mercados para productos nacionales y así fomentar las exportaciones peruanas.

Sin embargo, este conjunto de normas que regulan el comercio internacional, no pueden en ciertos casos ser aplicables al comercio electrónico. En efecto, la tributación aduanera es aplicable a mercaderías tangibles, las cuales pueden físicamente ingresar a un territorio aduanero o salir de éste. En base a dicha tangibilidad, los Estados no sólo han ejercido su potestad impositiva sobre los bienes que ingresan a su territorio aduanero, sino que han diseñado políticas de apertura de nuevos mercados, viéndose obligados a negociar entre ellos para poder acceder a éstos en condiciones favorables y a otorgarse concesiones recíprocas entre sí.

---

La característica más importante del comercio electrónico es la total irrelevancia de las consideraciones geográficas. Ello origina el cuestionamiento de ciertos principios de tributación aduanera, los que básicamente se encuentran enmarcados en conceptos de índole territorial

---

Sin embargo, es muy factible que el comercio electrónico derribe estas barreras “aduaneras” que los Estados han creado en torno a sus territorios. Ello afecta directamente la potestad impositiva y regulatoria que ejercen sobre el ingreso de mercaderías al territorio aduanero de un país, así como la posibilidad de otorgar concesiones arancelarias en favor de productos originarios de terceros países. En síntesis, no sólo afecta su capacidad de recaudación, sino su potencial negociador frente a otros países, cuyos residentes podrían acceder en muchos casos al mercado nacional

sin necesidad de negociación o preferencia arancelaria alguna.

### **3 Aplicación de derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado respecto de bienes muebles tangibles.**

La venta de bienes muebles tangibles en el marco de transacciones efectuadas por medios electrónicos no presenta ninguna implicancia tributaria especial respecto del pago de derechos arancelarios o Impuestos al Valor Agregado. En efecto, si bien comprador y vendedor celebran el contrato de compraventa de bienes muebles por medios electrónicos, la entrega de los bienes debe efectuarse físicamente, dada su naturaleza de bienes tangibles.

En consecuencia, a una venta de bienes muebles tangibles entre sujetos domiciliados en un mismo país les será aplicable el mismo tratamiento tributario, respecto de Impuestos al Valor Agregado, que correspondería a otras transacciones en las que comprador y vendedor acuerdan la transferencia de propiedad de dichos bienes y el pago del precio respectivo a través de otros medios.

Así por ejemplo, en el caso peruano, el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, se produciría en el momento en que se entrega el bien o que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero. El traslado de los bienes desde el establecimiento del vendedor para su entrega al comprador tendría que sustentarse con una guía de remisión, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, salvo los casos de excepción en los que la factura o boleta de venta emitida por el vendedor puedan sustentar dicho traslado.

Algo similar ocurre en el caso de una compraventa internacional, en la que vendedor y comprador residen en países distintos. En efecto, no obstante que el contrato de compraventa habría sido celebrado por medios electrónicos, los bienes tangibles vendidos tendrían que atravesar las fronteras del país de origen para ingresar al territorio aduanero del país de destino. Ello invariablemente implica la existencia de una exportación de bienes desde el país de origen y una importación en el país de destino.

En consecuencia, la facultad impositiva de un Estado para imponer derechos arancelarios por la salida de bienes tangibles de su territorio aduanero o por el

ingreso de aquéllos a éste, no se ve afectada en forma alguna. En el caso peruano, por ejemplo, la salida de bienes tangibles del territorio aduanero nacional no dará lugar al pago de derechos arancelarios, en aplicación del principio de país de destino antes mencionado. Además, dicha exportación dará derecho al exportador a gozar de un saldo a favor por exportación por el Impuesto General a las Ventas pagado por las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a la fabricación, producción o elaboración del bien tangible exportado. Por el contrario, si es el comprador quien se encuentra ubicado en nuestro país, el ingreso de los bienes tangibles adquiridos por medios electrónicos al territorio aduanero nacional estará afecto a derechos arancelarios y al Impuesto General a las Ventas, naciendo la obligación tributaria en el momento del despacho al consumo de tales mercancías.

Lo antes expuesto demuestra que existe neutralidad en el tratamiento tributario aplicable a ventas de bienes tangibles, toda vez que los derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado serían aplicados de la misma forma en el caso de ventas efectuadas por medios electrónicos y en aquéllas efectuadas por otros medios. En efecto, los agentes económicos no preferirán el comercio electrónico en razón a ventajas de índole impositivo, sino que tendrán que prestar atención a ventajas de índole comercial. En todo caso, el comercio electrónico colaboraría a acelerar el ritmo de las operaciones comerciales, las cuales al incrementarse en número, permitirían al Estado lograr una mayor recaudación en cuanto a estos tributos.

#### **4 Aplicación del Impuestos al Valor Agregado y derechos arancelarios sobre bienes “desmaterializados”.**

A diferencia de las transacciones de bienes tangibles, aquéllas que involucran bienes intangibles o “desmaterializados” son las que realmente presentan nuevos retos para la tributación al consumo, tanto en cuanto al comercio nacional como internacional.

En la actualidad, cualquier comprador ubicado en el territorio nacional, utilizando un módem y una computadora puede descargar productos tales como *software*, creaciones musicales o información, de páginas *web* de vendedores ubicados en el mismo país o en el exterior. Anteriormente, para su comercialización, dichos productos debían

necesariamente “materializarse” en medios tangibles. En el caso del *software* y ediciones musicales, éstos debían incorporarse en un soporte lógico, como es el caso de *CD-Roms*, o diskettes en el caso del *software*. La información, entendida como un conjunto de conocimientos especializados o no, debía ser incorporada en libros u otro tipo de documentos tangibles, a fin de ser transmitida a terceros.

Tal “materialización” tuvo como principal consecuencia que en muchos casos tales “intangibles” recibieran el tratamiento propio de bienes tangibles. En efecto, estos bienes “materializados” pueden ser objeto de venta de la misma forma que otros bienes tangibles y, por ende, pueden recibir el tratamiento tributario inherente a estos últimos.

En realidad, el “valor de venta” de dichos bienes “materializados” no sólo comprende el valor del soporte lógico o tangible, el cual, en casi todos los casos, es muy reducido, sino también el valor del derecho adquirido por el usuario de utilizar dicho *software* o edición musical, así como el de acceder a la información contenida en un libro o documento.

Como regla general, cuando estos productos se incorporan en un soporte lógico o tangible, los Impuestos al Valor Agregado se aplican sobre el “valor de venta” pactado entre las partes. Si se trata de compraventas internacionales de estos bienes “materializados”, en las que comprador y vendedor se encuentran ubicados en países distintos, por lo general la entrada “física” de los mismos al territorio aduanero de un país a través de una importación, da lugar al pago de los derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado.

En efecto, salvo el caso del *software*, cuya determinación del valor en aduana está sujeta a reglas específicas que serán comentadas más adelante, tanto la importación de información y ediciones musicales incorporadas en cualquier medio tangible, están afectas a derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado, los cuales se calculan sobre la base del valor de venta total pagado por el adquirente ubicado en el país.

Sin embargo, ocurre que como consecuencia de la aparición del comercio electrónico, dichos productos ya no tienen que ser incorporados en medios tangibles para su comercialización. Es en estos casos en los que se evidencia cómo el comercio electrónico supera las barreras de los territorios aduaneros en los que los Estados ejercen su potestad tributaria, alcanzando

simultáneamente a consumidores a nivel internacional. Al existir la posibilidad que el vendedor entregue estos bienes al comprador a través de medios electrónicos, ya no resulta necesaria su “materialización” ni su ingreso físico a través de las aduanas. Ello, evidentemente, afecta la capacidad del Estado de gravar tal ingreso de mercancías con derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado.

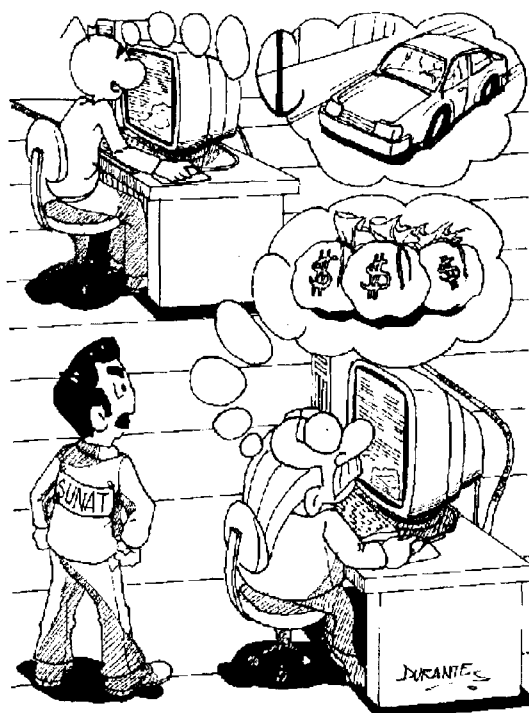
La tendencia internacional (OCDE, Estados Unidos) frente a este problema ha sido tratar la comercialización de estos productos, cuando no se materializan en bienes tangibles, como prestación de servicios y no como venta de bienes muebles. Sin embargo tal discriminación en el tratamiento tributario de estos bienes, dependiendo de si se encuentran contenidos en un soporte tangible, afecta invariablemente al principio de neutralidad que debe regir la tributación. Tal distorsión se aprecia muy claramente en países en los que la tributación al consumo contempla tratamientos distintos para ventas de bienes muebles y prestaciones de servicios.

Tomemos como ejemplo la legislación peruana. De acuerdo a lo establecido en el Apéndice I del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentran exoneradas de este tributo la venta de libros a instituciones educativas. Por el contrario, la prestación de servicios se encuentra afectada al Impuesto General a las Ventas, sin existir excepción alguna en cuanto a servicios prestados en favor de las referidas instituciones educativas.

En caso consideráramos que cuando la información se encuentra contenida en un libro u otro medio tangible se produce una venta de bienes muebles y cuando ésta se entrega por medios electrónicos se presta un servicio. Es evidente que las instituciones educativas siempre preferirán acceder a tal información a través de la adquisición de un medio tangible en el que ésta se encuentre contenida, toda vez que tal operación estaría exonerada del IGV. Por el contrario, si tal información les fuera entregada por medios electrónicos, se daría una prestación de servicios afectada a dicho tributo.

Si bien el ejemplo antes formulado, desde el punto de vista del contribuyente, constituye una alternativa adecuada bajo un supuesto de “economía de opción”, resulta clara la falta de neutralidad impositiva, la cual va a dirigir la demanda, en nuestro ejemplo, hacia la adquisición de libros. Por ende, al regular la imposición

al consumo de estos bienes, debe otorgarse un tratamiento equitativo a su entrega a través de medios físicos o electrónicos, independientemente del hecho de considerar que existe una venta de bienes muebles o una prestación de servicios, según fuera el caso.



Esta distorsión es aún mayor en el caso de transacciones entre sujetos residentes en distintos países. En efecto, si la importación de bienes es entendida como el ingreso físico de mercaderías tangibles al territorio aduanero de un país, parecería que cuando se trata de intangibles entregados por vía electrónica no habría lugar al pago de derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado por el ingreso de dichos bienes al país.

En realidad, nos enfrentamos a dos supuestos totalmente distintos entre sí. En caso que se trate de intangibles “materializados”, la tendencia es calcular los derechos arancelarios y los Impuestos al valor Agregado sobre el valor “total” del bien, el cual no sólo comprende el valor del medio tangible, sino también el derecho a usar el intangible. Por el contrario, si tales intangibles son comercializados por medios electrónicos, no sería aplicable el pago de derechos arancelarios y, en el mejor de los casos, el Impuesto al Valor Agregado gravaría la utilización de servicios por parte de sujetos no domiciliados.

Una alternativa viable para unificar el tratamiento de estos bienes intangibles en el comercio internacional podría ser la adopción de las reglas de valoración aduanera de *software* recogidas por la legislación de la Organización Mundial del Comercio. Conforme a estas normas, para efectos de la determinación del valor en aduana del *software*, el cual sirve de base para la aplicación de derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado en la importación, sólo se toma en consideración el valor del soporte informático tangible propiamente dicho. La contraprestación pagada por la utilización de dicho *software* sólo estaría sujeta a Impuestos al Valor Agregado como prestación o utilización de servicios en el país, mas no formaría parte de la base de cálculo de los derechos arancelarios.

Siendo la información y las ediciones musicales bienes de naturaleza intangible, al igual que el *software*, sería equitativo gravar únicamente el valor del soporte tangible de los mismos con derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado, si es que su entrega se realiza a través de medios físicos y, por ende, se da una importación de bienes. La parte del precio que retribuye la utilización o acceso a dicha información o ediciones musicales debería estar únicamente afecta a Impuestos al Valor Agregado bajo la modalidad de prestación de servicios.

Ahora bien, en caso los medios tangibles fueran adquiridos en el mercado local, éstos estarían sujetos al tratamiento tributario de los Impuestos al Valor Agregado aplicable a las ventas de bienes muebles en el país, sin perjuicio de aplicar a la contraprestación por la utilización de su contenido como un servicio afecto a dichos tributos.

## 5 Conclusiones.

- La característica más importante del comercio electrónico es la total irrelevancia de las consideraciones geográficas. Ello origina el cuestionamiento de ciertos principios de tributación aduanera, los que básicamente se encuentran enmarcados en conceptos de índole territorial.

- La tributación aduanera es aplicable a mercaderías tangibles, las cuales pueden físicamente ingresar a un territorio aduanero o salir de éste. En base a dicha tangibilidad, los Estados no sólo han ejercido su potestad impositiva sobre los bienes que ingresan a su territorio aduanero, sino que han diseñado políticas de

apertura de nuevos mercados, viéndose obligados a negociar entre ellos para poder acceder a éstos en condiciones favorables y a otorgarse concesiones recíprocas entre sí.

Sin embargo, es muy factible que el comercio electrónico afecte su capacidad de recaudación y su potencial negociador frente a otros países, cuyos residentes podrían acceder en muchos casos al mercado nacional sin necesidad de negociación o preferencia arancelaria alguna.

- En el caso de una compraventa internacional de bienes tangibles, las implicancias tributario-aduaneras no difieren entre aquéllos casos en los que el contrato ha sido celebrado por medios físicos o electrónicos. En ambos casos, los bienes tangibles vendidos tendrían que atravesar las fronteras del país de origen para ingresar al territorio aduanero del país de destino. Ello invariablemente implica la existencia de una exportación de bienes desde el país de origen y una importación en el país de destino.

Tal "neutralidad" impositiva no se presenta en el caso de bienes intangibles, tales como *software*, información en general y ediciones musicales, en tanto que cuando estos bienes se incorporan en bienes tangibles (libros, *CD-Roms*, etc.), su ingreso al país se encuentra afecto a derechos arancelarios e impuestos a la importación. Por el contrario, si tales intangibles son comercializados por medios electrónicos, no sería aplicable el pago de derechos arancelarios y, en el mejor de los casos, el Impuesto al Valor Agregado gravaría la utilización de servicios por parte de sujetos no domiciliados.

- Una alternativa viable para unificar el tratamiento de estos bienes intangibles en el comercio internacional podría ser la adopción de las reglas de valoración aduanera de *software* recogidas por la legislación de la Organización Mundial del Comercio.

Siendo la información y las ediciones musicales bienes de naturaleza intangible, al igual que el *software*, sería equitativo gravar únicamente el valor del soporte tangible de los mismos con derechos arancelarios e Impuestos al Valor Agregado, si es que su entrega se realiza a través de medios físicos y, por ende, se da una importación de bienes. La parte del precio que retribuye la utilización o acceso a dicha información o ediciones musicales debería estar únicamente afecta a Impuestos al Valor Agregado bajo la modalidad de prestación de servicios. *AB*