

# Camino a la actualización tributaria del comercio digital: una revisión al Impuesto General a las Ventas

**Diana Virginia Sandoval Navarro**

20151643

Estudiante de octavo ciclo de estudios de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. Coordinadora del área de NIIF de la Revista Lidera.

a20151643@pucp.edu.pe

## Introducción

La globalización ha propiciado cambios en la economía, la tecnología, la política, la sociedad y la cultura en todo el mundo. En efecto, han surgido modelos de negocios innovadores como el *e-commerce*, el *dropshipping*, la nube, SAAS, entre otros. Estos modelos de negocios han unido mercados y ha surgido un carácter global. Según el diario El Comercio, el 13 % de peruanos utiliza Netflix o portales similares (El Comercio 2018), lo que evidencia la activa participación de las plataformas digitales en la coyuntura actual de los negocios. La problemática con relación a este tipo de negocios es que ha supuesto grandes retos para la normativa tributaria, dado que la legislación tributaria no se ha actualizado a la par con este tipo de modelos de negocios. Por tal motivo, es pertinente que se defina y clasifique aquellas operaciones que serán denominadas como transacciones digitales, así como la actualización del marco regulatorio actual o la implementación de legislación al comercio electrónico.

El presente artículo tiene como objetivo plantear una posible solución a la no imposición fiscal de los servicios prestados en las plataformas digitales, para lo cual se desarrollarán dos apartados. En primer lugar, se analizará información relevante de la normativa vigente relacionada al Impuesto General a las Ventas y sus posibles deficiencias. En segundo lugar, se revisará la posición de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), y el plan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para formular una posible alternativa de adecuación al marco regulatorio tributario peruano.

## 1. La ley del impuesto general a las ventas (LIGV) y su alcance con relación a las plataformas digitales

En el presente apartado, se analizará el alcance de la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV), para lo cual se explicará de manera general las características principales del impuesto y las operaciones que grava. Asimismo, se evaluará las posibles deficiencias de la ley y la jurisprudencia con relación a la imposición fiscal de las plataformas digitales.

## 2. Análisis de la LIGV

La LIGV establece los lineamientos que se deben considerar para gravar el Impuesto General a las Ventas (IGV). Primero, se detallarán las principales características de este impuesto para el desarrollo del artículo. Segundo, se detallará qué tipo de operación son las transacciones digitales. Tercero, se expondrán los principios del IVA en el Comercio Internacional.

En primera instancia, según la Guía sobre el Impuesto a la Renta e IGV para la Administración Pública, el IGV posee tres características principales (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos 2016: 25). Primero, el IGV es un impuesto de tipo indirecto; esto quiere decir que el obligado tributario no es el que soportará la carga económica del impuesto, sino un tercero que se denominará obligado económico o también llamado consumidor final. Segundo, este impuesto es de tipo plurifásico; en otras palabras, grava todas las fases del proceso de producción y distribución. Tercero, esta ley se rige por el principio de neutralidad económica, dado que la carga

económica recaerá sobre el consumidor final o utilizador de bienes y servicios gravados.

En segunda instancia, según la Guía sobre Impuesto a la Renta e IGV para la Administración Pública, existen dos criterios objetivos que determinarán qué país gravará el IGV en el comercio internacional, que son el principio de tributación en país de origen y el principio de tributación en país de destino (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos 2016: 25). Por un lado, el primer criterio establece que serán gravados los bienes producidos en el interior del país sin tener en cuenta el lugar de consumo. Por otro lado, el segundo criterio sostiene que serán gravadas las operaciones consumidas en el interior del país con independencia del lugar de origen. Para efectos del Perú, se emplea el segundo criterio, dado que, en el caso de operaciones con usuarios no domiciliados, se aplica la imposición en el país de destino.

En tercera instancia, según el artículo 1 de la LIGV, el IGV grava diversas operaciones, como la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la importación de bienes (MEF 1999: 3). Consideramos que los servicios prestados en plataformas digitales podrían configurarse como utilización de servicios. Según la LIGV, el servicio es utilizado en el país cuando, a pesar de ser prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el país sin tener en cuenta el lugar del pago o de la celebración del contrato (MEF 1999: 5). En efecto, las transacciones digitales serán consideradas como utilización de servicios por dos motivos: primero, los servicios son prestados por sujetos no domiciliados en el país; segundo, estos servicios son consumidos o empleados por consumidores finales domiciliados en el Perú.

En resumen, la LIGV establece los preceptos para gravar el IGV, el cual es un impuesto de tipo indirecto, plurifásico y que se rige bajo el criterio de la neutralidad económica. Asimismo, el marco tributario peruano empleará el principio de tributación en país de destino en operaciones internacionales. Por último, se asumirá en el presente trabajo que las transacciones digitales se podrían configurar como utilización de servicios.

### 3. Deficiencias del marco regulatorio de la ligv para la implementación de la imposición fiscal a las plataformas digitales

La LIGV y los informes emitidos por la administración tributaria denominada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) presentan limitaciones para efectos

de gravar las operaciones con plataformas digitales. En primer lugar, se expondrá de manera general algunos términos de plataformas digitales; en segundo lugar, se realizará la revisión de normativa en lo relativo a la utilización de servicios; por último, se analizará jurisprudencia que se podría aplicar a las plataformas digitales.

Por un lado, con el fin de realizar una revisión de la legislación y su relación a las plataformas digitales, se puntualizarán algunos términos y definiciones de las plataformas digitales. Para empezar, según Cabrera, las transacciones digitales se pueden clasificar en tres vertientes: Business-to-Business (B2B), Business-to-Customer (B2C) y Customer-to-Customer (C2C) (Cabrera 2017: 88). Primero, el B2B consiste en las transacciones digitales entre dos empresas vía internet. Segundo, el B2C es el modelo de negocio en el cual una empresa establece contacto con el cliente o consumidor final vía internet. Tercero, el C2C son aquellas transacciones digitales entre dos consumidores finales vía internet. Para fines del análisis, nos centraremos en la segunda vertiente, dado que las transacciones digitales de tipo B2C configuradas como utilización de servicios no son gravadas por el IGV en la actualidad.

Por otro lado, como se mencionó anteriormente, se asume que las plataformas digitales se podrían configurar como utilización de servicios para ser gravados por el IGV. No obstante, la LIGV cuenta con una definición exigua con relación a los términos “consumido o empleado” en el territorio nacional. Según el Informe N° 228-2004-SUNAT/2B0000, se deberá tener en cuenta el lugar en el que se hace uso inmediato o el primer acto de disposición de servicio para determinar si es consumido o empleado en el país (Sunat 2004). Asimismo, según el literal b del artículo 2 del reglamento de la LIGV, no se considera utilizado en el país aquellos servicios de ejecución inmediata que se consumen íntegramente en el exterior (MEF 1994: 4). En efecto, la falta de precisión en cuanto a la definición y alcance de la utilización de servicios no favorece la comprensión para la aplicación de la normativa.

*la LIGV establece los **preceptos para gravar el IGV**, el cual es un impuesto de tipo indirecto, plurifásico y que se rige bajo el criterio de la neutralidad económica*

Por último, según el Informe N.º 305-2005-SUNAT/2B0000, el IGV gravará, en el país, la utilización de servicios por parte de personas que no realicen actividad empresarial solo si cumplen con el concepto de habitualidad (Sunat 2005). En otras palabras, se considerarán habituales aquellas operaciones de servicio oneroso que sean similares a las operaciones comerciales. Por ejemplo, a partir de la revisión del informe mencionado, la Sunat concluye que, en caso de que el sujeto no domiciliado elabore un software a pedido y ese servicio sea utilizado en el país, será gravado con el IGV, y ese será el sujeto del impuesto el importador. Se podría asumir que la segunda vertiente de las transacciones digitales (B2C) deberían ser gravados con el IGV; por ejemplo, una persona natural que adquiere una suscripción de una plataforma digital como Netflix debería ser sujeto del IGV, dado que el servicio es oneroso, porque supone la existencia de beneficios y sacrificios recíprocos, y, a su vez, es consumido en el país.

En síntesis, a partir de la normativa relacionada al IGV, se han podido identificar tres principales deficiencias. Primero, la normativa vigente no cuenta con definiciones de los nuevos modelos de negocios. Segundo, la definición de utilización de servicios es incompleta. Finalmente, el alcance del marco legal es muy sucinto y antiguo con relación a los modelos actuales de negocios.

#### 4. Adecuación de las plataformas digitales al marco regulatorio peruano

La LIGV es antigua y no ha sido actualizada según los cambios de la coyuntura económica actual; por ende, organismos internacionales han propuesto mecanismos para gravar las operaciones del comercio digital. En el presente apartado, se expondrán las recomendaciones de Cepal y de la OCDE, así como la aplicación de las recomendaciones al marco tributario peruano.

#### 5. Recomendaciones de Cepal y de la OCDE para gravar los servicios digitales

Diversos organismos internacionales han abordado el tema de las transacciones digitales, dado que estas han aumentado su participación de manera sostenida en la economía actual. Por tal motivo, organizaciones como Cepal y la OCDE se han pronunciado con el fin de propiciar que las economías actuales realicen ajustes a sus sistemas.

En primer lugar, Cepal fomenta que se lleve a cabo una regulación moderna, ya que esta asegurará que haya una competencia efectiva, una gestión de recursos óptima y la protección de los derechos de los consumidores (Cepal 2018: 4). En efecto, los servicios prestados por usuarios

no domiciliados a consumidores finales supondrán un desequilibrio presupuestario, puesto que, a pesar de que el consumo de la población aumente, la recaudación fiscal no se incrementará. Asimismo, las empresas peruanas están en una posición de disparidad frente a las empresas no domiciliadas con relación al pago de impuestos. Por último, Cepal pone énfasis en que se debe crear un mercado digital, porque esto evitará problemas como la doble imposición fiscal. Así, los desafíos que origina el mercado digital serán propiciar más convenios de doble imposición y métodos para evitar la misma.

En segundo lugar, la OCDE ha propuesto el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios o también llamado plan BEPS. Para fines de la presente investigación, se analizarán las acciones 1, 8 y 11 del plan BEPS. Primero, la acción 1 hace referencia a que la globalización ha propiciado que las políticas nacionales no puedan diseñarse de manera separada. En efecto, las transacciones digitales se desarrollan entre economías nacionales distintas, cada una con un sistema impositivo diferente, por lo cual pueden derivarse vacíos legales. Por tal motivo, surge la necesidad de ajustar las normas para evitar la doble imposición. Segundo, la acción 8 está referida al desarrollo de reglas que eviten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles (OCDE 2014: 23). Esto generará que el marco regulatorio defina los nuevos términos de los modelos de negocios actuales, y que se determine la transferencia de los beneficios del uso de los intangibles de manera adecuada y el desarrollo de normas de precios de transferencia. Tercero, la acción 11 determina la importancia de la transparencia en las transacciones y la planificación fiscal (OCDE 2014: 25). Efectivamente, uno de los problemas más relevantes que enfrenta las administraciones tributarias es la falta de información, la cual impide que se detecten los riesgos fiscales.

*la normativa relacionada al IGV, se han podido identificar tres principales deficiencias. Primero, la normativa vigente no cuenta con definiciones de los nuevos modelos de negocios. Segundo, la definición de utilización de servicios es incompleta. Finalmente, el alcance del marco legal es muy sucinto y antiguo con relación a los modelos actuales de negocios.*

En síntesis, los organismos internacionales en mención recomiendan la actualización del marco legal actual según los nuevos modelos de negocios, así como la implementación de medidas que eviten los vacíos legales o la generación de riesgos fiscales entre administraciones tributarias.

## 6. Aplicación al marco regulatorio peruano

Las leyes y jurisprudencia relacionadas al IGV resultan exiguas para gravar las transacciones digitales. Por tal motivo, se identificarán los problemas centrales que presenta el marco legal actual y, si es necesario, la implementación de una nueva ley o solo un ajuste de la actual.

En primer lugar, como se mencionó anteriormente, el artículo se centra en la segunda vertiente de las transacciones digitales, también llamadas B2C. Este tipo de transacciones se dan entre una empresa no domiciliada y una persona natural, es decir, una persona que no produce renta empresarial o también llamada consumidor final. Entonces, a partir del análisis que se hizo en el primer apartado, se podría asumir que la LIGV requiere un ajuste en cuanto a la precisión de la definición de los términos utilización de servicios. De esta manera, se podrá determinar de manera más eficiente aquellas transacciones digitales que se configurarán como utilización de servicios.

En segundo lugar, el comercio electrónico distorsiona el elemento territorial del impuesto. Esto acontece porque, mayormente, se comercializan activos intangibles que están almacenados en la nube o en internet, por lo que es impreciso determinar el lugar en el que ocurren las ventas o prestaciones de servicios. Por tal motivo, si bien las plataformas digitales se almacenan en la red, se debería considerar el lugar en el que la persona natural ha consumido o empleado el servicio.

En tercer lugar, según la jurisprudencia analizada, la utilización de servicios será gravada por el IGV solo cuando se cumpla con el criterio de habitualidad. Según el artículo 1 del RLIV, se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial (MEF 1994: 20). Sin embargo, esta definición resulta insuficiente, ya que no establece las condiciones que constituirán una operación como habitual. Esto podría producir confusiones en la imposición fiscal del IGV, porque generaría incertidumbre para la recaudación fiscal.

En cuarto lugar, las transacciones digitales no se encuentran en la lista de inafectaciones ni exoneraciones del IGV. Por tal motivo, las transacciones digitales podrían ser gravadas por la LIGV actual. No obstante, la ley requiere de ajustes

para que la aplicación de la misma, debido a que se debe tener en cuenta que las políticas fiscales ya no pueden ser desarrolladas de forma separada.

En último lugar, no existe un procedimiento normativo pertinente para la recaudación del impuesto, por lo que la administración tributaria debe establecer el método de fiscalización y recaudo a las transacciones digitales. Así, una opción sería que las entidades financieras cobren el IGV a las personas naturales. Si bien esta manera es la más simple de recaudación, también supondría dificultades para definir qué tipo de transacciones se retendrán.

En resumen, el marco tributario actual requiere que se desarrolle una definición más exacta de utilización de servicios; asimismo, es necesaria una mayor precisión con relación al carácter territorial y de habitualidad del impuesto. Por último, la administración tributaria no tendría que implementar una nueva ley porque se podrían gravar las transacciones digitales con la normativa actual, mas es pertinente que se establezca un procedimiento de recaudación.

## 7. Conclusiones

La normativa relacionada al IGV establece los preceptos para gravar las operaciones de bienes y servicios con el IGV, el cual es un impuesto de tipo indirecto que recaerá sobre el obligado económico. Además, es pertinente mencionar que se asume que las transacciones digitales se podrían configurar como utilización de servicios, y se aplicará el principio de tributación en país de destino.

La LIGV y la jurisprudencia analizada presentan tres principales deficiencias: primero, la normativa vigente no cuenta con definiciones actualizadas de los nuevos modelos de negocios; segundo, la explicación de los términos utilización de servicios es insuficiente; tercero, el criterio de habitualidad no es desarrollado de manera óptima.

Cepal y la OCDE sugieren la actualización del marco legal actual según los nuevos modelos de negocios, así como la implementación de procedimientos que impidan el desarrollo de vacíos legales o la generación de riesgos fiscales entre sistemas tributarios.

El marco tributario actual debe resarcir las deficiencias antes mencionadas mediante la implementación de una mejor definición de utilización de servicios, mayor precisión con relación al carácter territorial y de habitualidad del impuesto, así como la implementación de un sistema de recaudación fiscal efectivo.

## 8. Bibliografía

CABRERA, Omar

2017 “Aspectos tributarios de las plataformas tributarias en Colombia: actualidad y retos”. *Revista de Derecho Fiscal*. Bogotá, número 10, pp. 85-101.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

2018 *Mercado digital regional*. Consulta: 17 de julio de 2019.  
[https://www.cepal.org/sites/default/files/pages/files/fact\\_sheet\\_mdr-final.pdf](https://www.cepal.org/sites/default/files/pages/files/fact_sheet_mdr-final.pdf)

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)

1994 *Decreto Supremo N° 29-94-EF*. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lima, 25 de marzo. Consulta: 08 de julio de 2019.  
[https://www.perupetro.com.pe/wps/wcm/connect/corporativo/5e9b33a5-200c-4641-a181-7274c3bb8d84/6\\_Decreto\\_Supremo\\_29\\_94\\_EF.pdf?MOD=AJPERES](https://www.perupetro.com.pe/wps/wcm/connect/corporativo/5e9b33a5-200c-4641-a181-7274c3bb8d84/6_Decreto_Supremo_29_94_EF.pdf?MOD=AJPERES)

1999 *Decreto Supremo N° 55-99-EF*. Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lima, 15 de abril. Consulta: 08 de julio de 2019.

[www.aele.com/descargas/AT%20IGV%20-%20AELE%20-%20agosto%202015.pdf](http://www.aele.com/descargas/AT%20IGV%20-%20AELE%20-%20agosto%202015.pdf)

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS

2016 *Resolución Directoral N° 002-2016-JUS/DGDOJ*. Guía sobre Impuesto a la Renta e IGV para la Administración Pública. Lima, 02 de febrero. Consulta: 08 de julio de 2019.  
<https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2016/02/MINJUS-DGDOJ-Guía-sobre-impuesto-a-la-renta-e-I.G.V.-para-la-Administración-Pública.pdf>

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO

2014 *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios*. Lima. Consulta: 17 de julio de 2019.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios/plan-de-accion\\_9789264207813-4-es#page9](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios/plan-de-accion_9789264207813-4-es#page9)