

Contenido

INFORME ESPECIAL	El IGV y la afectación tributaria a las ventas por internet	I-1
	Régimen Especial de Recuperación Anticipada del IGV (RERA) (Parte final)	I-8
	Acerca de la facultad discrecional de no sancionar durante el estado de emergencia nacional	I-12
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	La importancia de las guías de remisión y su generación electrónica (Parte I)	I-15
	Incorporación del expediente electrónico de acciones inductivas al Sistema Integrado del Expediente Virtual	I-18
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Gastos deducibles. Las mermas y desmedros	I-22
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	Emisión de una orden de pago para objetar el acogimiento a la prórroga del IGV Justo	I-24
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-26



El IGV y la afectación tributaria a las ventas por internet

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. El comercio electrónico - 3. ¿Cuáles son las operaciones que se presentan en el comercio electrónico? - 4. Operatividad del comercio electrónico según sus actores - 5. ¿Cómo funciona el ecosistema digital B2C? - 6. El nacimiento de la obligación tributaria en el IGV y la oportunidad de emisión de comprobante de pago - 7. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de transferencias de bienes concertadas por internet - 8. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de la venta de bienes por consignación - 9. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de la venta de bienes entregados a comisionistas - 10. Las ventas a través de plataformas (marketplaces) - 11. ¿Cómo operan las ventas directas a través del esquema B2C y B2B? - 12. Algunos aspectos tributarios del esquema B2B - 13. ¿Y si el proveedor de la plataforma digital es un proveedor no domiciliado?



RESUMEN

Como consecuencia del aislamiento social obligatorio decretado por el Gobierno, muchas personas no pudieron circular libremente por las calles, ello como una medida de protección contra el COVID-19. Esta situación determinó que se incrementen las compras de alimentos y bienes utilizando las plataformas digitales que el Internet ofrece. Al tratarse de operaciones de venta de bienes, la consecuencia inmediata es que se encuentren afectas con la imposición al consumo, ya que la comercialización de los mismos se da en territorio nacional.

Palabras clave: venta por internet / plataforma digital / comercio electrónico / venta por consignación / venta por comisión / comprobante de pago

Recibido: 07-07-2020

Aprobado: 10-07-2020

Publicado en línea: 15-07-2020



ABSTRACT

As a consequence of the compulsory social isolation decreed by the Government, many people were unable to move freely on the streets, this as a measure of protection against COVID-19. This situation led to an increase in purchases of food and goods using the digital platforms that the Internet offers. When dealing with the sale of goods, the immediate consequence is that they are affected by the taxation of consumption, since their commercialization occurs in national territory.

Keywords: internet sales / digital platform / e-commerce / consignment sales / commission sales / proof of payment

Title: The IGV and the tax effect on internet sales

1. Introducción

Como consecuencia del aislamiento social obligatorio decretado por el Gobierno, las personas han permanecido en sus hogares por más de cien días, evitando salir de los mismos, salvo para los casos de adquisición de alimentos, medicinas o

realizar operaciones en alguna institución bancaria, ello como protección contra el contagio con el COVID-19.

De este modo, muchos se han visto obligados a realizar la adquisición de bienes desde sus propias casas, utilizando para ello las plataformas digitales que el Internet ofrece. En este sentido, los proveedores de bienes han procurado adaptarse a esta nueva forma de venta de bienes,

aprovechando las ventajas que ofrece el comercio electrónico, utilizando a la publicidad como mecanismo de persuasión para lograr mayores ventas.

Al tratarse de ventas efectuadas por personas que realizan actividad habitual de comercio, ello implica que las operaciones calificarían como renta empresarial y, por ende, también afectas con el impuesto general a las ventas (IGV).

(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad ESAN.

El motivo del presente informe es analizar la afectación tributaria con el impuesto general a las ventas, respecto de las operaciones de ventas de bienes realizadas a través del Internet, por medio del comercio electrónico, sobre todo aquellas en las que se han utilizado plataformas digitales.

2. El comercio electrónico

El comercio electrónico es un tipo de negocio que tiene su base principal en las transacciones realizadas¹, ya sea en las plataformas digitales, las redes sociales o diversos sitios web, cuya finalidad principal es la venta de bienes y/o prestación de servicios a partir de medios digitales.

Tiene la ventaja principal que las transacciones pueden realizarse bajo un esquema 24/7, sin necesidad de contar con un espacio físico.

En este punto, CHIRINOS SOTA citando a GAQUA precisa que **“el comercio electrónico es un concepto más reducido ya que solo cubre la compra o venta de bienes y servicios a través de sistemas electrónicos, como el internet u otras redes de computación”**².

Estamos de acuerdo con lo expresado por ORTEGA y PACHERRES, cuando indican lo siguiente:

Por medio del comercio electrónico se ha otorgado un valor agregado a todas las economías, toda vez que existen elementos para considerar que los negocios hoy en día son más rentables, al crearse nuevas y mejores modalidades de operación mercantil.

*Uno de los problemas que hoy afrontan los Estados con respecto al E-commerce se relacionan con la materia fiscal y ello porque básicamente no se puede determinar con claridad el lugar donde se está realizando la operación que se pretende gravar, así como calificar las operaciones que deben estar afectas al pago de tributos*³.

En el año 2000 CÓRDOVA ARCE señalaba lo siguiente:

*El desarrollo del comercio electrónico plantea una serie de retos en el campo de la tributación, especialmente en lo que se refiere a las operaciones de carácter internacional, lo que obliga a replantear las estructuras legales existentes a fin de adecuarlas para comprender de manera adecuada los hechos imponible derivados de las transacciones telemáticas*⁴.

Tengamos en cuenta que el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), comentó, hace algunos años, que **“la economía digital va más allá del comercio electrónico y genera grandes retos para el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados debido a la ausencia de normas que la regulen”**⁵.

3. ¿Cuáles son las operaciones que se presentan en el comercio electrónico?

A través del Internet o las redes privadas virtuales se pueden presentar las operaciones de tipo indirecta y directa, las cuales se analizarán a continuación.

3.1. El caso de las operaciones indirectas

En el caso específico de las operaciones que se realizan a través del comercio electrónico, ya sea utilizando el Internet o las redes privadas virtuales, se pueden verificar tres tipos de operaciones claramente determinadas:

- la venta de bienes muebles;
- la prestación de servicios;
- las operaciones con bienes muebles.

Cabe mencionar que estas operaciones califican por su propia naturaleza como operaciones de tipo indirectas, ello porque su entrega se realizará siempre de manera física. En este punto, apreciamos que el fisco tendrá un mecanismo de control y podrá apreciar las reglas tributarias señaladas en la Ley del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Reglamento de Comprobantes de Pago, entre otras normas tributarias, conforme a la naturaleza de las operaciones.

3.2. El caso de las operaciones directas

Al realizar el análisis de las operaciones directas, observamos que en estas tanto la adquisición como la distribución se ejecuta por medio de medios electrónicos (Internet o las redes privadas virtuales-VPN).

Este tipo de operaciones genera problemas para el fisco, ello genera que el panorama tributario de afectación se complica, ya que no puede ubicar bienes tangibles (como es el caso de la venta de una computadora), o también si se trata de una prestación de servicios (como sería por ejemplo el caso de la reparación de una máquina).

De allí que, como consecuencia del incremento a nivel mundial de las operaciones de tipo directas por el comercio

electrónico, surgen entonces los llamados “productos digitales”.

A su vez, dentro de la categoría de productos digitales podemos encontrar tanto a los denominados “bienes digitales” como también a los “servicios digitales”, estos productos digitales serán considerados como intangibles⁶, por lo que pueden ser transferidos a través de medios electrónicos y puestos a disposición de los compradores o usuarios.

Esta operación se presenta cuando a través de accesos directos pueden apropiarse de los mismos con un previo pago (el cual se abona casi siempre a través de cuentas de bancos ubicados en el exterior), ello los autoriza a realizar la descarga (download en idioma inglés) de distintos archivos que forman parte de soporte para estos productos digitales.

Debemos precisar que en este informe no desarrollamos los bienes o productos digitales, sino que únicamente analizamos de manera exclusiva la venta de bienes físicos a través de las plataformas digitales.

4. Operatividad del comercio electrónico según sus actores

De acuerdo a su propia naturaleza, la operatividad del comercio electrónico a partir de sus actores puede presentar diversas modalidades, sobre todo analizando las distintas maneras en las cuales se pueden presentar las operaciones.

Dentro de esta forma, podemos encontrar hasta cuatro situaciones claramente identificables:

- administración a consumidor;
- negocio a negocio;
- negocio a consumidor; y
- consumidor a consumidor.

Veamos a continuación el desarrollo de cada una de estas situaciones.

4.1. Administración a consumidor o ciudadano (A2C)

También se le conoce en la doctrina como el modelo de Gobierno a ciudadano⁷. Se manifiesta en el hecho de estar representado por los portales de las instituciones gubernamentales, en los cuales se prevé información al ciudadano o administrado. En el mundo se representa por las siglas **A2C** y hace referencia a *administration to consumer*.

Estamos de acuerdo que esta modalidad **“es un modelo de negocios on-line, es un enlace de comunicación entre el**

¹ Casi siempre orientadas a realizar compras y ventas.

² CHIRINOS SOTA, Carlos, “Comercio electrónico y economía digital ¿Hacia un nuevo concepto de establecimiento permanente?”, en la revista del IPDT, N.º 62, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización. La cita de GAQUA, Noah es la siguiente: “Taxation of the Digital Economy: French Reflections”, en European Taxation, enero del 2014, pp. 10 y 170.

³ CORDOVA ARCE, Rosa y PACHERRES RAGUAY, Ana, Guía Tributaria, Contable y Análisis Jurisprudencial, Lima: ECB ediciones SAC, 2016, p. 186.

⁴ CORDOVA ARCE, Alex, El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico. Ponencia Individual presentada, en las VI Jornadas Nacionales de Tributación. Tema: El Derecho Tributario ante el Desarrollo del Comercio Electrónico, Lima: junio del 2000, p. 145.

⁵ Instituto Peruano de Derecho Tributario, Conclusión 5 de la resolución emitida por el IPDT al concluir las XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, El Impuesto a la Renta en un Contexto de Globalización, las que se llevaron a cabo los días 1 y 2 de marzo del 2017 en la ciudad de Lima. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://www.ipdt.org/category/resolucion-jornada/>> (consultado el 05-07-2020).

⁶ Según lo define el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), un intangible es aquello que no debe o no puede tocarse. Puede consultarse esta información en la siguiente página web: <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=intangible>.

⁷ De allí las siglas G2C que alude a Government to citizen y equivale a Gobierno a ciudadano.

Gobierno y los ciudadanos mediante tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC), también puede incluir correo electrónico, campañas en los medios”⁸.

No debemos olvidar que este “**modelo de negocio en los últimos años han incorporado el uso de la tecnología permitiendo automatizar muchos procesos y usando internet también, logrando de esta forma agilizar de manera considerable muchos trámites que antes tenían que ser realizados en lugares físicos exclusivamente**”⁹.

Lo antes mencionado puede manifestarse por información que sea útil para realizar trámites, acceder a la ventanilla única del Estado o también la plataforma de mejor atención al ciudadano (MAC).

Respecto a la Ventanilla Única del Estado, apreciamos lo siguiente:

*La modalidad de Servicios Integrados, mediante la cual dos o más entidades públicas se articulan para brindar sus servicios y trámites, de manera parcial o totalmente integrada, a través de cadenas de trámites o bajo la metodología de eventos de vida, con la finalidad de mejorar la calidad de atención a las personas naturales y jurídicas. Las Ventanillas Únicas aseguran a los ciudadanos accesos presenciales, no presenciales o mixtos, según corresponda*¹⁰.

En el caso del MAC, es pertinente indicar lo siguiente:

Es la única plataforma del Estado, que a través de accesos o canales de atención presenciales, no presenciales o mixtos, brinda múltiples servicios de información, orientación, atención de trámites, reclamaciones u otros servicios del Estado, incluyendo los que resulten de la prestación de servicios por instituciones privadas, según corresponda, a fin de asegurar una atención de calidad a las personas naturales y jurídicas.

*Los servicios y trámites incorporados en la Plataforma MAC tienen principalmente la condición de servicios integrados, sin perjuicio de lo cual podrán incluirse servicios y trámites independientes o no integrados*¹¹.

También puede incorporarse dentro de esta categoría a SUNAT Operaciones en Línea, aun cuando no se realice ninguna venta de bienes por medio de dicha plataforma.

4.2. Negocio a negocio (B2B)

A esta modalidad también se le conoce como *business to business*, de allí las siglas **B2B**. Esta es la segunda modalidad en la cual opera el comercio electrónico, a través de la cual existen dos empresas que utilizando las plataformas digitales realizan actos de comercio entre ambas.

Sobre el tema, se indica que esta modalidad “**consiste en el comercio electrónico entre empresas a través de Internet. Esto incluye la presentación de propuestas, negociación de precios, cierre de ventas, despacho de pedidos y otras transacciones**”¹².

Hace un tiempo mencionamos que “**casi siempre, los criterios de afectación se utilizan para verificar las operaciones que se llevan a cabo entre empresas, que se conoce en el argot tributario como B2B, por las siglas en inglés de Business to business, que alude a empresa a empresa o también negocio a negocio**”¹³.

Normalmente, este tipo de negocios está casi siempre desarrollado entre empresas grandes o que tienen la calidad de mayoristas, aunque también pueden presentarse casos en los que se pueden realizar operaciones entre empresas que no necesariamente tengan un volumen elevado de ingresos.

Observemos el comentario señalado por GRAPAS:

En este tipo de venta, los compradores tienen una postura mucho más vinculada a la toma de decisiones, por eso dedican más tiempo a un análisis detallado y crítico sobre la propuesta.

*El comprador B2B elige empresas que permiten crear relaciones comerciales fuertes, con garantía de suministro y cumplimiento de plazos*¹⁴.

En este mismo orden de ideas, observamos que Elósegui indica lo siguiente:

*Tenemos que romper con la idea de que los negocios B2B son fundamentalmente offline, porque a pesar de que todavía es un modelo de negocio que tiene un amplísimo margen de mejora en cuanto al servicio B2B digital, las personas que trabajan en él ya son digitales. Es decir, ya usan Internet en su día a día, se informan sobre el producto o servicio que quieren contratar.*¹⁵

4.3. Negocio a consumidor (B2C)

A esta modalidad también se le conoce como *business to consumer*, de allí las siglas **B2C**, toda vez que las empresas orientan sus operaciones hacia el consumidor final.

Esta es la tercera modalidad en la cual opera el comercio electrónico, a través de la cual existe una empresa que utiliza las plataformas digitales para promocionar los productos y/o servicios que ofrece a los compradores, estos últimos acceden a dicho medio para realizar actos de comercio con el fin de adquirir los bienes.

En este tipo de negocio, los adquirentes son en su mayoría consumidores finales y no empresas, a los cuales se les condiciona la venta de los bienes a cambio de un pago, el cual se realiza a través del cargo automático, utilizando para ello tarjetas de crédito y/o débito emitidas por una institución bancaria o financiera.

Si el pago no es realizado en la fecha de adquisición, simplemente la aplicación no permitirá la transferencia del bien al comprador.

Uno de los elementos más claros que puede presentarse en este tipo de negocios es la inmediatez de la adquisición de los bienes. Por ello, apreciamos que “**en el B2C se busca la compra rápida o inmediata, mientras que en el B2B la toma de decisión puede demorarse mucho tiempo**”¹⁶.

Si nos percatamos, hasta el momento este tipo de negocio es el que ha estado tomando mayor potencial en los consumidores, sobre todo en la época en la que las personas se encontraban en un aislamiento social obligatorio, conocido comúnmente como cuarentena.

Al no poder salir de sus casas y la necesidad de adquirir bienes, era casi inmediato este tipo de negocio vinculado con la inmediatez en la adquisición de bienes; resulta interesante y de utilidad tanto para las empresas vendedoras como para todos los posibles compradores.

La manera más común de operar en esta modalidad es el ingreso permanente de los consumidores a las plataformas digitales que ofertan los bienes que ellos desean adquirir. Allí podrían estar diversas plataformas digitales, como puede ser el caso de Amazon, AliExpress, El Corte Inglés, Ebay, Carrefour, entre otras a nivel internacional.

En el caso peruano, apreciamos que la manifestación más clara serían todas aquellas plataformas digitales que las diversas empresas ponen a disposición de los consumidores, para que estos puedan

8 Información publicada en el portal Los ecosistemas, con fecha 29-10-2015. Recuperado de <<http://queesonlineecosistemas.blogspot.com/2015/10/modelos-de-negocio-c2c-a2cg2c-y-b2e.html>> (consultado el 05-07-2020).

9 Mezzadri, Daniels, “¿Qué significan las siglas A2C?”, en el portal de su autor. Recuperado de <<https://dmezzadri.com/que-significan-las-siglas-a2c/>> (consultado el 05-07-2020).

10 Según lo indica el texto del artículo 8 de Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 1211, Decreto Legislativo que aprueba medidas para el fortalecimiento e implementación de servicios integrados y servicios y espacios compartidos. Este texto está actualizado con la modificatoria realizada por el artículo 2 del Decreto Legislativo N.° 1447.

11 Según lo indica el texto del artículo 11 de Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 1211, este texto fue incorporado por el artículo 5 del Decreto Legislativo N.° 1447.

12 Los ecosistemas. Información publicada con fecha 21-10-2015. Recuperado de <<http://queesonlineecosistemas.blogspot.com/2015/10/b2b.html>> (consultado el 05-07-2020).

13 ALVA MATTEUCCI, Mario, “¿Se debe afectar tributariamente a la economía digital?”, en el blog del propio autor, con fecha 14-01-2020. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2020/01/14/se-debe-afectar-tributariamente-a-la-economia-digital/>> (consultado el 05-07-2020).

14 GRAPAS, Tatiana, “Ventas B2B: ¿cómo funcionan y qué procesos tienen?”, en el Blog Rockcontent, con fecha 22-12-2018. Recuperado de <<https://rockcontent.com/es/blog/ventas-b2b/>> (consultado el 05-07-2020).

15 ELÓSEGUI, Tristan, “Los negocios B2B ya son digitales”, en el blog de la autora, con fecha 05-03-2018. Recuperado de <<https://tristanelosegui.com/2018/03/05/negocio-empresa-b2b-digital-online/>> (consultado el 05-07-2020).

16 “Marketing B2B y B2C: conoce las diferencias y puntos en común”, en el Blog Rock Content, con fecha 19-11-2018, actualizado el 29-05-2019. Recuperado de <<https://rockcontent.com/es/blog/marketing-b2b-y-b2c/>> (consultado el 05-07-2020).

ingresar y formular sus pedidos de bienes, los cuales una vez realizados se procede a cancelar el valor de los mismos, incluyendo por supuesto el monto correspondiente a los gastos de envío.

4.4. Consumidor a consumidor

A esta modalidad también se le conoce como *consumer to consumer*, de allí las siglas **C2C**, toda vez que las empresas orientan sus operaciones hacia el consumidor final.

Si se observa, el consumidor adquiere en este caso un papel importante para poder ofrecer bienes que desea colocar en el mercado, y a través de una plataforma digital busca llegar a otros consumidores que están deseosos de poder adquirir los bienes que necesitan y que el vendedor oferta. En la mayor cantidad de casos se trata de bienes usados o seminuevos.

En el portal Conexión ESAN se indica que **“las cifras C2C corresponden a la frase ‘Consumer to Consumer’ (Consumidor a Consumidor), que hace referencia al comercio realizado entre dos consumidores. En esta transacción no intervienen las empresas de forma directa, pues no son estas los proveedores de los productos y servicios sino los mismos consumidores”**¹⁷.

Sobre este tema MERODIO indica que **“es importante que tengamos en cuenta que la tecnología no es la responsable del éxito, sino la capacidad de la empresa de hacerlo disruptivo, adaptable y evolucionar a los cambios sus modelos de negocio para alinearlos con las necesidades de los usuarios”**¹⁸.

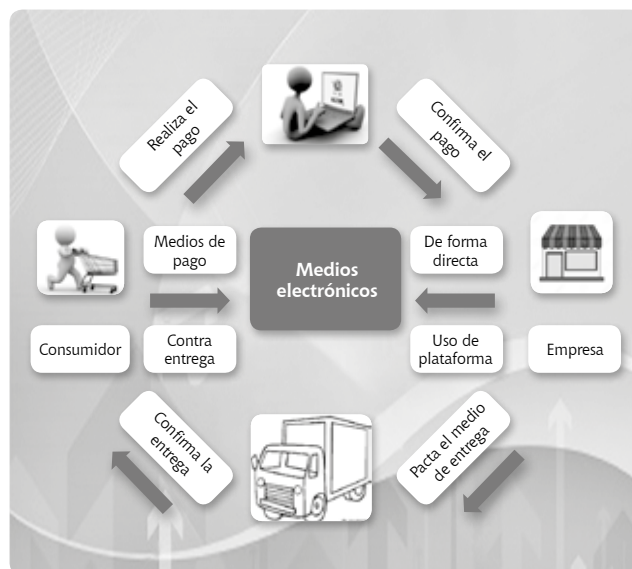
Ejemplos de este tipo de negocios, en los que a través de una plataforma digital, que constituye un negocio disruptivo, se puede mencionar a las ventas de bienes que se realizan a través de la plataforma Mercado Libre, como también en la plataforma OLX.

El problema que se puede presentar en este tipo de operaciones, en las cuales tanto comprador como vendedor son personas naturales, se puede dar el caso de la comercialización de bienes de dudosa procedencia, ya sea porque son producto del contrabando, al igual que también tengan un origen derivado de algún ilícito, como puede ser el caso de bienes que fueron producto del hurto o robo. Este delito se denomina receptación¹⁹.

Un punto importante por analizar en este caso es que si un consumidor realiza de manera permanente ventas de bienes, utilizando para ello alguna plataforma digital de manera reiterativa, ello puede dar pie a que el fisco investigue las operaciones llevadas a cabo y pueda otorgarle la calidad de habitual, en aplicación de lo señalado en el texto del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, afectándolo con dicho tributo. Aparte de ello, puede establecerse la afectación al impuesto a la renta con el carácter empresarial, por existir afectación a la renta de tercera categoría, de acuerdo con lo señalado por el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

5. ¿Cómo funciona el ecosistema digital B2C?

De las cuatro modalidades que hemos presentado en los párrafos anteriores, desarrollaremos con mayor detalle la modalidad de negocio B2C, habida cuenta que es la que ha sido puesta en práctica mayoritariamente durante el periodo de aislamiento social obligatorio por parte de las personas desde sus hogares.



6. El nacimiento de la obligación tributaria en el IGV y la oportunidad de emisión de comprobante de pago

Al efectuar una revisión del literal a) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, apreciamos que allí se menciona que en este tipo de operación de la ventas, de bienes muebles en el territorio nacional, se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Se aprecia, entonces, que existe una remisión de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al reglamento que lo regula.

La concordancia reglamentaria la podemos ubicar al revisar el texto del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV, el cual determina que con relación al nacimiento de la obligación tributaria se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Fecha de entrega de un bien.** La fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.
- Fecha de retiro de un bien.** La del documento que acredite la salida o consumo del bien.
- Fecha en que se percibe un ingreso o retribución.** La del pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.

Sobre este tema BRAVO CUCCI precisa:

Es importante destacar que en la reciente modificación introducida por el Decreto Supremo N.º 130-2005-EF en el Reglamento de la Ley del IGV, se ha sustituido el texto del inciso c) del numeral 1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV, señalándose que por fecha en que se percibe un ingreso o retribución, se entiende únicamente a la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero, lo cual coincide con el criterio del Tribunal Fiscal anteriormente expuesto²⁰.

- Fecha en que se emita el comprobante de pago.** La fecha en que, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de pago, este debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

En este último literal d) del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV, se aprecia que el Reglamento de la Ley del IGV remite

¹⁷ CONEXIÓN ESAN, “E-Commerce: ¿Cómo funciona el modelo de comercio electrónico C2C?”, con fecha 07-05-2015. Recuperado de <<https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2015/05/e-commerce-como-funciona-modelo-comercio-c2c/>> (consultado el 06-07-2020).

¹⁸ MERODIO, Juan, “El usuario como nuevo modelo de negocio creciente (C2C)”, en el portal del propio autor, con fecha 11-04-2020. Recuperado de <<https://www.juanmerodio.com/usuario-nuevo-modelo-negocio-c2c/>> (consultado el 06-07-2020).

¹⁹ Es importante mencionar que la receptación en sí constituye un delito que sanciona la comercialización de productos robados. En el Código Penal Peruano este delito se encuentra tipificado en el artículo 194, cuyo texto es el siguiente: “El que adquiere, recibe en donación o en prenda o guarda, esconde, vende o ayuda a negociar un bien de cuya procedencia delictuosa tenía conocimiento o debía presumir que provenía de un delito, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de tres años y, con treinta a noventa días-multa”.

²⁰ BRAVO CUCCI, Jorge, Teoría sobre la imposición al valor agregado, 1.ª ed. digital, Lima, 2018.

a otra norma, la cual sería el Reglamento de Comprobantes de Pago²¹. En este sentido, aquí habría una segunda remisión.

Si revisamos el numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, apreciamos que allí se indica la oportunidad, emisión y otorgamiento de comprobantes de pago.

Puntualmente, se precisa que los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en la oportunidad que se indica. Para el caso de la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero.

Nótese que el Reglamento de Comprobantes de Pago hace referencia a dos situaciones:

- La primera es el momento en que se entregue el bien.
- La segunda es el momento del pago.

Si se realiza una comparación con lo señalado tanto en la Ley del IGV como en el Reglamento de la Ley del IGV, observamos que se estaría incorporando un supuesto más, el cual estaría representado por el pago.

En este caso, podríamos mencionar que el Reglamento de la Ley del IGV, al efectuar una remisión al Reglamento de Comprobantes de Pago y verificarse que se están extendiendo los supuestos de nacimiento de la obligación tributaria, se presentaría una violación al principio de reserva de ley que regula el IGV, que por vía reglamentaria se estaría incrementando los supuestos de nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que se crean supuestos no considerados inicialmente por la ley que regula el IGV, que por vía reglamentaria se estaría incrementando los supuestos en detrimento de la seguridad jurídica.

Lo señalado en los párrafos anteriores, respecto a la operación de venta de bienes muebles en el país, podría presentarse de una manera gráfica en el siguiente cuadro:

Operación gravada	Nacimiento de la obligación (art. 4 LIGV)	Reglamento de la LIGV (art. 3)	Reglamento de Comprobantes de Pago (art. 5)
Venta de bienes muebles	Fecha en que se emita el comprobante de pago	Cuando deba ser emitido o se emita el comprobante de pago (lo que ocurra primero)	Momento de entrega del bien Momento en que se efectúe el pago
	Fecha de entrega del bien	Fecha en que el bien queda a disposición del adquirente	—

7. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de transferencias de bienes concertadas por internet

Conforme lo indica el segundo párrafo del numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT y normas modificatorias, se precisa que los comprobantes de pago se entregarán, en el caso que la transferencia de los bienes muebles sea concertada por internet²², teléfono, telefax²³ u otros medios similares, en los que el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito o de débito y/o abono en cuenta con anterioridad a la entrega del bien; el comprobante de pago deberá emitirse en la fecha en que se reciba la conformidad de la operación por parte del administrador del medio de pago o se perciba el ingreso, según sea el caso, y otorgarse conjuntamente con el bien.

21 El Reglamento de Comprobantes de Pago fue aprobado por la Resolución de Superintendencia N.° 007-99/SUNAT y normas modificatorias.

22 En este supuesto predomina en la actualidad el ingreso a las plataformas digitales.

23 El telefax es un sistema telefónico utilizado en la transmisión de texto, fotografías, escritos, gráficos u otros documentos. Su uso actualmente no es mayoritario, toda vez que se está priorizando el envío de información a través del internet y el correo electrónico.

Sin embargo, si el adquirente solicita que el bien sea entregado a un sujeto distinto, el comprobante de pago se le podrá otorgar a aquel hasta la fecha de entrega del bien.

Si se observa lo mencionado en los párrafos anteriores, esta situación se ha presentado durante el periodo en el cual se decretó la inmovilización social obligatoria, toda vez que los adquirentes de los bienes muebles efectuaron el ingreso a las plataformas digitales, con la finalidad de efectuar la compra de los bienes.

Adicional a ello, los adquirentes señalaron el lugar de envío, que sería su propio domicilio o alguna dirección de terceros, que podría ser un familiar o un amigo, para que se proceda con el envío de los bienes a dicho lugar. Ello implica que el comprobante de pago debería ser entregado en el lugar donde se procede con la entrega de los bienes.

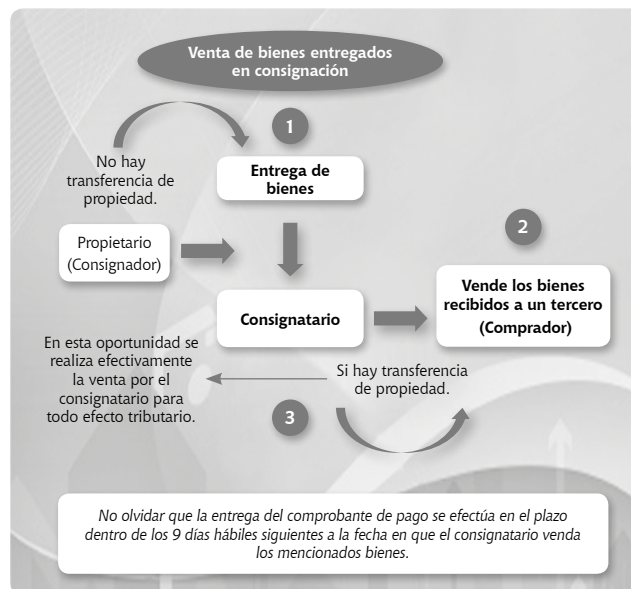
Según lo menciona ALVITES, “el Perú todavía tiene un techo amplio para el desarrollo de las ventas por internet, por lo que su tasa de crecimiento es la más elevada de América del Sur”²⁴.

8. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de la venta de bienes por consignación

Conforme lo indica el numeral 2 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se regula el nacimiento de la obligación tributaria en el caso específico de los consignatarios, al igual que los comisionistas.

En el caso puntual de la venta de bienes por consignación el literal a) del referido numeral 2 indica que, en el caso de entrega de los bienes en consignación, cuando el consignatario venda los mencionados bienes, perfeccionándose en esa oportunidad todas las operaciones.

Un gráfico nos permitirá entender de un mejor modo la operatividad de este tipo de venta.



Tratándose de la venta de bienes en consignación, la Sunat no aplicará la sanción referida a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174 del Código Tributario al sujeto que entrega el bien al consignatario, siempre que aquel cumpla con emitir y otorgar el comprobante de pago respectivo dentro

24 ALVITES, Ricardo, “Las 5 mejores plataformas de Ecommerce presentes en el Perú”, en el portal Bsale. Recuperado de <<https://www.bsale.com.pe/article/las-5-mejores-plataformas-de-ecommerce-presentes-en-peru>> (consultado el 08-07-2020).

de los nueve (9) días hábiles²⁵ siguientes a la fecha en que el consignatario venda los mencionados bienes.

De una manera sencilla, TORRES precisa con respecto a esta modalidad de venta:

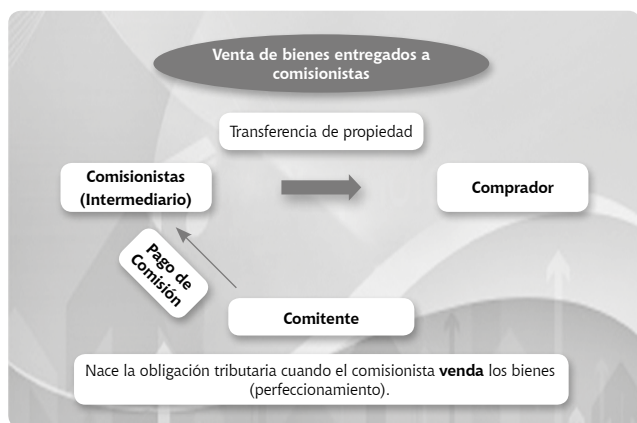
Significa que la consignación podría llamarse una venta imperfecta, porque en la entrega de bienes en consignación no necesariamente va terminar en venta, ya que puede darse varios supuestos, de ahí que se puede cometer muchos errores al registrar dicha operación.

Así por ejemplo yo te puede entregar a ti 10 computadoras en consignación, y puede suceder que tu no vendas nada y me lo devuelves (no se perfeccionó la venta)²⁶.

9. Oportunidad de la entrega de comprobantes de pago en el caso de la venta de bienes entregados a comisionistas

En el caso puntual de la venta de bienes por comisión el literal a) del referido numeral 2 indica que, respecto a la entrega de los bienes comisionistas, la obligación tributaria nace cuando estos vendan los referidos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad la operación.

Un gráfico nos permitirá entender de un mejor modo la operatividad de este tipo de venta.



Al revisar doctrina sobre el tema, apreciamos la opinión de BRIGNETI BARBIS quien precisa:

En el primer caso (cuando el comisionista vende en nombre de un tercero) hay solo una venta, entre quien entregó el bien al comisionista para su venta y quien recibió el bien de dicho comisionista, siendo el sujeto del impuesto el que entregó el bien al comisionista y naciendo la obligación tributaria en el momento que el comisionista vende el bien por cuenta de quien se lo entregó.

En el segundo caso (cuando el consignatario vende en nombre propio) hay dos ventas, la primera entre quien entregó el bien al consignatario y el consignatario y la segunda entre el consignatario y el que recibe los bienes del consignatario, siendo sujetos del impuesto tanto quien entregó el bien al consignatario como el consignatario y naciendo las dos obligaciones tributarias cuando el consignatario vende el bien. En el primer caso se entiende que el comisionista está ejecutando un mandato con representación; mientras que en el segundo caso se entiende que el consignatario está ejecutando un mandato sin representación²⁷.

La propia Sunat ha señalado lo siguiente:

Un comisionista de venta es una persona que actúa por cuenta de un vendedor; busca clientes, recoge los pedidos y, eventualmente, se encarga del almacenamiento y de la entrega de las mercancías. La

retribución que recibe por los servicios prestados en la concertación de un contrato de venta recibe usualmente el nombre de "comisión de venta". Por regla general, las mercancías que se venden por intermedio de un comisionista de venta no pueden adquirirse sin pagar la comisión de este²⁸.

10. Las ventas a través de plataformas (marketplaces)

Las ventas realizadas a través de plataformas digitales son las que han crecido de manera exponencial y significativa en el Perú en los últimos meses, debido al aislamiento social obligatorio decretado por el Gobierno como un mecanismo para evitar el contagio con el COVID-19.

Precisamente, muchas empresas grandes que tienen una clientela fija y numerosa, pueden enfocarse en ofrecer su plataforma digital para que otros vendedores la puedan utilizar²⁹. Ello forma parte de lo que se denomina *marketplaces*.

En un interesante artículo elaborado por DE MATIAS BATALLA nos señala lo siguiente:

La compañía se encarga de mantener el sitio web, invierte tiempo y dinero en atraer clientes potenciales y ofrece un proceso seguro de compra y pago. Sin embargo, una vez que finaliza la venta, los productos no son enviados por el mercado: todos los artículos son almacenados y enviados por el vendedor. Ahora, ¿cómo hacen dinero los marketplace? Como probablemente lo haya adivinado, cobran una comisión por cada transacción, una tarifa fija de membresía u ofrecen una combinación de las dos³⁰.

En el caso de las **ventas directas**, se pueden observar tres características que resaltan. Ellas son las siguientes:

1. La plataforma es una vitrina virtual³¹, a través de la cual se ofrecen bienes a los posibles compradores indicando información como por ejemplo: i) precio, ii) unidades en stock, iii) características de los bienes, iv) tiempo de entrega, v) fotografías referenciales, vii) costo de envío³², entre otras características.
2. Existe una relación directa entre el comprador y el proveedor de bienes y servicios. En este caso se trataría de clientes que conocen al titular del almacén de los bienes que reúne una oferta muy grande de productos que comercializa, en donde muchos de estos bienes se encuentran bajo la modalidad de consignación o comisión, como se ha señalado en los puntos anteriores del presente informe.
3. Finalmente, una relación (comisión) entre la plataforma y el proveedor; que en muchos casos pueden tratarse de empresas que son vinculadas económicamente, por lo que procuran abarcar distintos roles como es el caso de la adquisición, producción, almacenamiento, transporte y distribución de los bienes.

28 SUNAT. Nota explicativa 2.1. Comisiones y corretajes en relación con el artículo 8 del acuerdo. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/aduanera/valoracionadua/instrumentosAcuerdo/NotasExplicativas/2-1-NotasExplicativas.pdf> (Consultado el 08-07-2020).

29 Incluso pueden establecer alianzas estratégicas para diversificar los lugares de reparto de los bienes. Un ejemplo de ello fue una publicidad de la cadena Ripley donde se indicaba que el comprador al acceder a la compra de bienes, a través de su plataforma digital, podía señalar el lugar de recojo más cercano a su domicilio, considerando a las cadenas de tiendas Tambo. De este modo, el comprador podía indicar en qué local de Tambo podía acercarse a recoger el bien.

30 DE MATIAS BATALLA, David. "Ecommerce vs marketplace: ¿sitio web propio o plataforma de venta? ¿Qué vende mejor?". Recuperado de <<https://www.marketinginsiderreview.com/ecommerce-vs-marketplaces-sitio-web-propio-o-plataforma-de-venta/>> (Consultado el 08-07-2020).

31 Ejemplos de este tipo de plataformas digitales donde se ofrecen una gran variedad de productos y que en la época del aislamiento social obligatorio no han perdido la oportunidad de colocar muchos productos a los compradores. Podemos mencionar a las plataformas de los supermercados y almacenes como son Plaza Vea, Wong, Metro, Vivanda, Tottus, Sodimac. También existen plataformas de alimentos saludables como es el caso de las Tiendas Organa y Flora y Fauna.

32 En la mayor parte de las compras que se han realizado en el periodo del aislamiento social obligatorio, conocido como la cuarentena en el Perú, las plataformas han establecido tarifas por envío de bienes adquiridos por los compradores, señalando un monto fijo por el traslado. Sin embargo, existen algunas plataformas virtuales (como es el caso de la empresa Sodimac) que han efectuado la venta de bienes y donde el valor del traslado tiene una medición con el número de bultos y el peso de los mismos en el transporte. En ese sentido, a mayor peso el costo del traslado se incrementa.

25 La referencia a días deben entenderse a días hábiles, tal como lo precisa el literal b) del primer párrafo de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario, el cual regula el cómputo de plazos.

26 TORRES, Miguel. Asiento contable: bienes entregados en consignación, en el Blog Noticiero Contable con fecha 10-06-2015. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <https://www.noticierocontable.com/asiento-contable-bienes-entregados-en-consignacion/> (consultado el 08-07-2020).

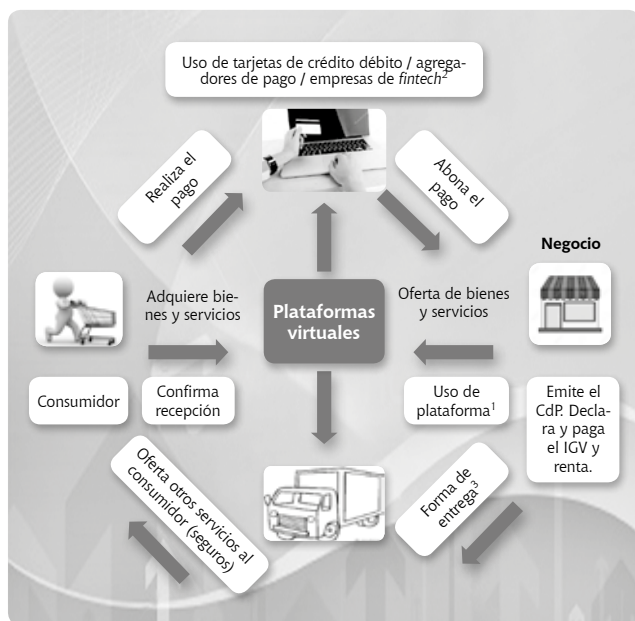
27 BRIGNETI BARBIS, Rosanna. "Nacimiento de la obligación tributaria", en Cuadernos tributarios, N.º 17, julio 1994, IFA, p. 63.

11. ¿Cómo operan las ventas directas a través del esquema B2C y B2B?

A través de la presentación de un gráfico podemos observar cómo funcionan las ventas directas, a través del esquema B2C³³ y B2B³⁴.

Ventas directas B2C/B2B

Es la que ha sido puesta en práctica mayoritariamente durante el periodo de aislamiento social obligatorio por parte de las personas desde sus hogares.



1. Pago por el uso de plataforma y/o comisión por ventas.
2. Pago por comisión por el uso de medios de pago/agregadores.
3. Pago por servicios logísticos (transporte y almacenamiento)

Notas

- "Un **agregador de pagos** es una empresa, sociedad mercantil o persona moral que participa en la Red de Pagos con Tarjetas, **ofreciendo el servicio y la infraestructura de las terminales punto de venta** para aceptar pagos con tarjetas". Fuente: <<https://blog.clip.mx/que-es-agregador-de-pagos-beneficios>> (consultado el 08-07-2020).
- "La **palabra fintech** es un término compuesto que viene del inglés y que sale de unir la primera sílaba de las palabras **finance** y **technology**, es decir, es una palabra que surge de la unión de dos y que **aglutina a todas aquellas empresas de servicios financieros que utilizan la última tecnología existente para poder ofrecer productos y servicios financieros innovadores**". Fuente: <<https://www.crowdlending.es/blog/que-es-fintech>> (consultado el 08-07-2020).

12. Algunos aspectos tributarios del esquema B2B

Con respecto a este punto podemos encontrar los siguientes rubros:

- pago por el uso de plataforma y/o comisión por ventas;
- pago por comisión por el uso de medios de pago/agregadores; y
- pago por servicios logísticos (transporte y almacenamiento).

Se debe verificar que si el proveedor de los bienes tiene la calidad de sujeto domiciliado en el Perú, ello implica que el tratamiento tributario es común a cualquier operación interna que se lleve a cabo en el Perú, lo que determina una afectación tributaria tanto en el impuesto a la renta, como en el impuesto general a las ventas.

Pero ¿y que sucede si el proveedor de los bienes tiene la calidad de sujeto no domiciliado en el Perú?

En ese caso, corresponde efectuar una retención del 30 % por concepto de la aplicación del impuesto a la renta, ya que está ofreciendo la venta de bienes en el Perú³⁵.

En el caso que se ofrezcan también servicios, tratándose del caso de las empresas que son usuarias de servicios prestados por empresas no domiciliadas, deben efectuar el pago del IGV a través de una Guía de Pago Varios-Formulario 1662, utilizando para ello el código 1041, para poder utilizar posteriormente el crédito fiscal.

¿De qué manera puede identificar la calidad del proveedor? Se debe identificar al proveedor a través de la emisión del comprobante de pago generado por la realización de la operación de venta de bienes.

13. ¿Y si el proveedor de la plataforma digital es un proveedor no domiciliado?

En caso que el proveedor de la plataforma digital desde la cual se realizan las adquisiciones de bienes tenga la calidad de sujeto no domiciliado, de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, le correspondería que le apliquen una retención equivalente al 30 %, toda vez que está generando rentas de fuente peruana.

De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, los sujetos no domiciliados tributan por lo que constituye rentas de fuente peruana.

De manera específica, se está prestando servicios digitales, los cuales son prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación, de conformidad con lo indicado por el literal i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Precisamente, el texto del numeral 13 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera como servicio digital a los **Portales en línea para compraventa**, definiéndolos del siguiente modo:

Servicio por el cual el operador de una página de Internet almacena en sus servidores, catálogos electrónicos de diversos proveedores de bienes o servicios. Los usuarios de tales páginas pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de Internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes y además pagar una comisión al operador de Internet.

a) ¿Por qué se paga el IGV (18 %)?

En aplicación de la normatividad contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentra gravada la utilización en el país del servicio prestado por el no domiciliado; y es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato, de acuerdo a lo indicado por el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

b) ¿Cuándo nace la obligación de pagar el IGV?

El IGV respecto de la utilización económica de servicios se paga a través del Formulario 1662- Pago Varios, en el que se consigna el código de tributo 1041 y el periodo al que corresponde la **fecha** del pago, conforme lo indica el texto del artículo 5 de la Resolución de Superintendencia N.º 087-99/SUNAT³⁶. El mismo criterio ha sido expresado en el Informe N.º 075-2007-SUNAT/2B0000³⁷.

³⁵ Ello en aplicación de lo señalado por el texto del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula el supuesto de generación de rentas de fuente peruana y la retención se encuentra en el texto del artículo 56 de la misma norma.

³⁶ Si se desea revisar el texto completo de esta norma se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/1999/087.htm>> (consultado el 08-07-2020).

³⁷ Si se desea revisar el texto completo de esta norma se debe ingresar a la siguiente dirección web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i0752007.htm>> (consultado el 08-07-2020).

³³ Business to consumer.

³⁴ Business to business.