



Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Derecho Empresarial

**ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS  
RESTRICTIVOS DEL IGV EN LA  
EXPORTACIÓN DE SERVICIOS: UNA  
OPORTUNIDAD DE MEJORA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Derecho Empresarial

**Patricia Lorena Saravia Guevara**  
**20092070**

Asesor: Oscar Omar Picón González


Lima – Perú

Noviembre de 2019





*A mis incondicionales, Mateo y Diego  
A mis Padres Carmela y Victor*



**ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS  
RESTRICTIVOS DEL IGV EN LA  
EXPORTACIÓN DE SERVICIOS: UNA  
OPORTUNIDAD DE MEJORA**

## TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	10
<b>CAPÍTULO I: TENDENCIA POSITIVA DE LAS OPERACIONES DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS</b> .....	12
1.1. Evolución del Comercio de Servicios en el Mundo .....	12
1.2. Evolución de las Exportaciones de Servicios en los Países de la CAN .....	13
1.3. Evolución de las Exportaciones de Servicios de Perú.....	13
1.4. Evolución de las Exportaciones de Servicios de Chile .....	14
1.5. Comparativo de las exportaciones de Servicios de Perú y Chile .....	15
<b>CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS</b> .....	17
2.1. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO Y EL ACUERDO GENERAL DE COMERCIO DE SERVICIOS .....	17
2.1.1. Modalidades de Suministro de Servicios a nivel Internacional .....	20
2.1.2. Clasificación Sectorial de los Servicios .....	23
2.2. LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y EL COMERCIO DE SERVICIOS.....	24
2.2.1. DECISIÓN 439 .....	26
2.2.2. DECISIÓN 599 .....	26
2.2.2.1. Tratamiento Tributario del IVA en la Importación de Servicios.....	27
2.2.2.2. Tratamiento Tributario del IVA en la Exportación de Servicios.....	29
2.3. OTROS ACUERDOS COMERCIALES CON COMPROMISOS SOBRE COMERCIO DE SERVICIOS .....	30
2.4. CRITERIOS DE VINCULACIÓN APLICABLES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS.....	31
<b>CAPÍTULO III: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TRATAMIENTO NORMATIVO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS APLICABLE A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL PERÚ.....</b>	<b>34</b>

3.1. Normativa emitida antes de la vigencia de la Decisión 599 .....	34
3.1.1. Decreto Legislativo N° 666 - Nueva Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo .....	35
3.1.2. Decreto Legislativo N° 775 - Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo .....	36
3.1.3. Decreto Legislativo N° 821 – Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.....	38
3.2. Normativa emitida a partir de la entrada en vigencia de la Decisión 599.....	39
3.2.1. Ley N° 29646 – Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios.....	40
3.2.2. Modificaciones a la normatividad aplicable a la exportación de servicios en el marco de la delegación de facultades legislativas otorgada por la Ley N° 29884.....	45
3.2.3. Ley N° 30641 – Ley que fomenta la exportación de servicios y turismo .....	50
3.2.4. Modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1395 .....	53
<b>CAPITULO IV: TRATAMIENTO NORMATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN LA REPÚBLICA DE CHILE .....</b>	<b>55</b>
4.1. República de Chile .....	55
4.1.1. Antecedentes .....	55
4.1.2. Tratamiento del IVA en Chile .....	56
4.1.3. Inafectación del IVA para las operaciones de exportación de servicios .....	57
4.1.4. Procedimiento de la Exportación de Servicios.....	61
<b>CAPITULO V: ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS RESTRICTIVOS DEL IGV EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL PERÚ .....</b>	<b>62</b>
5.1. Análisis de la aplicación del criterio “Uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero” como elemento restrictivo .....	63
5.2. Análisis del Registro de Exportadores de Servicios como el elemento restrictivo .....	70
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>74</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>75</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>76</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>78</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>80</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Exportación de servicios en el mundo (1980 – 2018) .....	11
Tabla 1.2 Exportación de servicios en los países de la CAN (1980 – 2018) .....	12
Tabla 1.3 Exportaciones de Servicios en Perú (1980-2018) .....	13
Tabla 1.4 Exportaciones de Servicios en Chile (1980-2018) .....	13
Tabla 1.5 Comparativo de Exportaciones de Servicios Chile y Perú (1980 – 2018) .....	14
Tabla 2.1. Clasificación Sectorial de Servicios .....	22
Tabla 2.2. Acuerdos Comerciales del Perú con compromisos sobre comercio de servicios .....	29
Tabla 2.3. Acuerdos celebrados por el Perú de acuerdo al Tipo de Modalidad .....	30
Tabla 3.1 Apéndice V del Decreto Legislativo N° 775 .....	36
Tabla 3.2. Apéndice V del Decreto Legislativo N° 821 .....	40
Tabla 3.3. Apéndice V de acuerdo al Decreto Legislativo N° 1119 .....	46
Tabla 4.1 Tipos de Servicios Exportables de Chile .....	58

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1: Modalidad 1 – Suministro Transfronterizo .....	20
Figura 2.2: Modalidad 2 – Consumo en el Extranjero .....	20
Figura 2.3: Modalidad 3 – Presencial Comercial .....	21
Figura 2.4: Modalidad 4 – Presencia de personas físicas .....	21
Figura 4.1: Ventajas comparativas para exportar servicios de Chile .....	55
Figura 5.1: Formulario de Inscripción al Registro de Exportadores de Servicios .....	69
Figura 5.2 Listado de Servicios del Formulario de Inscripción del Registro de Exportadores de Servicios .....	70





## ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1: Datos Estadísticos del Banco Mundial .....	81
Anexo 2: Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones .....	87



# INTRODUCCIÓN

La exportación de servicios en el mundo se encuentra en gran apogeo, sobretodo en el contexto de globalización que venimos experimentado, proyectándose para el corto y mediano plazo una expansión significativa y sostenible gracias al desarrollo de las tecnologías de la información, es por esta razón que los Estados ponen gran interés en identificar y eliminar las barreras de entrada que limitan la expansión de estas operaciones.

Una de las principales barreras de entrada para la exportación de servicios son los tributos, debido que la imposición de tributos a estas operaciones podría ocasionar la pérdida de la competitividad y limitar su desarrollo.

En nuestro país el tributo que genera mayor incertidumbre a las operaciones de exportación de servicios es el Impuesto General a las Ventas (IGV), pues el incumplimiento de los elementos que identifican a un servicio como exportable puede generar que éste se considere gravado con el IGV.

En ese sentido, el presente trabajo tiene por objetivo identificar desde el punto de vista normativo los elementos restrictivos del Impuesto General a la Ventas en la exportación de servicios en el Perú, y proponer mejoras que faciliten la aplicación de dichos elementos y den seguridad jurídica a los exportadores de servicios.

En el Capítulo I, se hace un análisis del desarrollo de las exportaciones de servicios en el Mundo para observar la tendencia mundial, así como de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y Chile, con el fin de identificar el país con mayor crecimiento en la Región y tomar como muestra el marco regulatorio del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del mismo.

En el Capítulo II se hace un breve análisis de la regulación del Impuesto al Valor Agregado a nivel mundial y a nivel de la CAN, con el fin de entender el marco regulatorio de las exportaciones de servicios a nivel internacional.

En el Capítulo III, se ha elaborado un recuento histórico del tratamiento normativo del Impuesto General a las Ventas en el Perú aplicable a las exportaciones de servicios, desde los años 80 hasta el presente, con la finalidad de analizar la evolución de la normativa dictada y sus efectos.

En el Capítulo IV, analizaremos el tratamiento normativo del Impuesto al Valor Agregado que aplica la República de Chile para sus exportaciones de servicios, se ha tomado este país como modelo de estudio debido al gran desarrollo que sus exportaciones de servicios han tenido en los últimos años.

Finalmente, en el Capítulo V se hace un análisis del carácter restrictivo de los elementos “Uso, explotación y aprovechamiento en el exterior” y “Registro de Exportadores de Servicios” con el fin de proponer mejoras que facilitarían su aplicación y darían seguridad jurídica a las operaciones de exportación de servicios en el Perú.



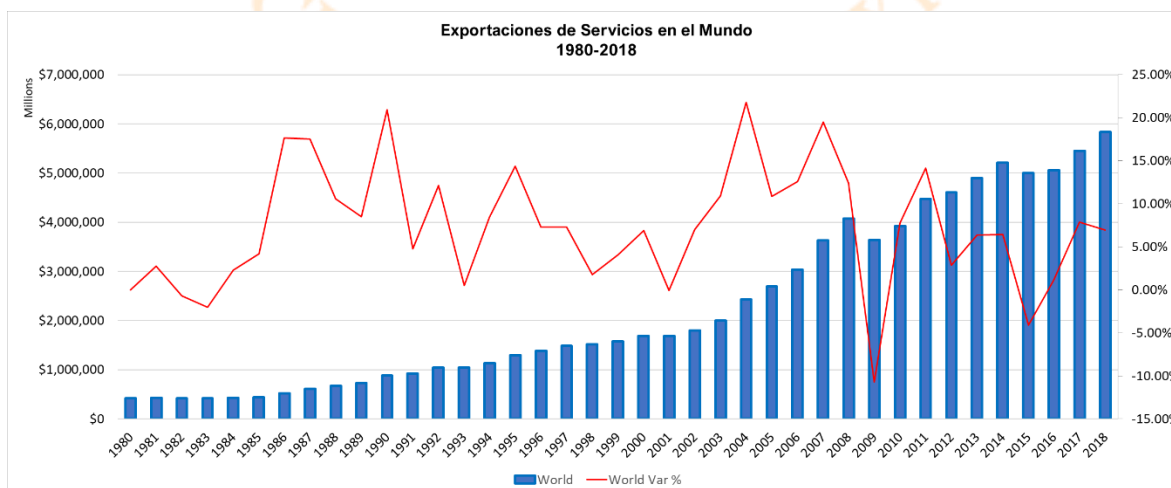
# CAPÍTULO I: TENDENCIA POSITIVA DE LAS OPERACIONES DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

En este capítulo haremos un análisis del comportamiento del volumen de exportaciones de servicios en el Mundo para observar la tendencia mundial, así como de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y Chile desde el año de 1980 hasta el 2018, con el fin de identificar el país con mayor crecimiento de la Región. Para ello se ha utilizado información estadística extraída de la Base de Datos del Banco Mundial y del Banco Central de Reserva del Perú.

## 1.1. Evolución del Comercio de Servicios en el Mundo

Las exportaciones de servicios en el Mundo inician su despegue aproximadamente en el año de 1986, teniendo un crecimiento sostenido a lo largo de los años, llegando a negociarse en el año 2018 alrededor de USD 5'836,559 millones de dólares.

Tabla 1.1 Exportación de servicios en el Mundo (1980 – 2018)

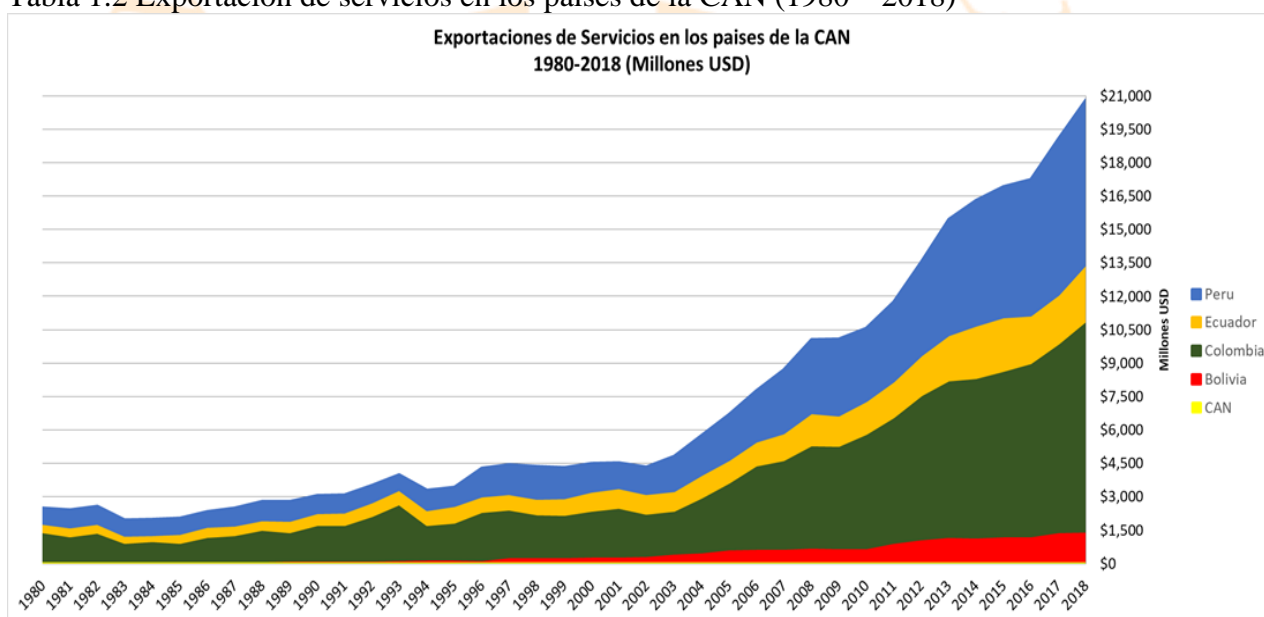


Elaboración Propia  
Fuente: Banco Mundial (2018)

## 1.2. Evolución de las Exportaciones de Servicios en los Países de la CAN

Las exportaciones de servicios en los países de la CAN han experimentado un crecimiento importante a lo largo de los últimos 30 años. En el gráfico se puede ver que desde el año 1980 al año 2018 se incrementaron en alrededor de USD 18,000 millones de dólares, llegando a comercializarse en el año 2018 alrededor de USD 21,000 millones de dólares. De los cuales USD 1,465 millones de dólares corresponden a Bolivia, USD 9,457 millones de dólares corresponden a Colombia, USD 2,545 millones de dólares corresponden a Ecuador, y USD 7,365 millones de dólares corresponden a Perú.

Tabla 1.2 Exportación de servicios en los países de la CAN (1980 – 2018)



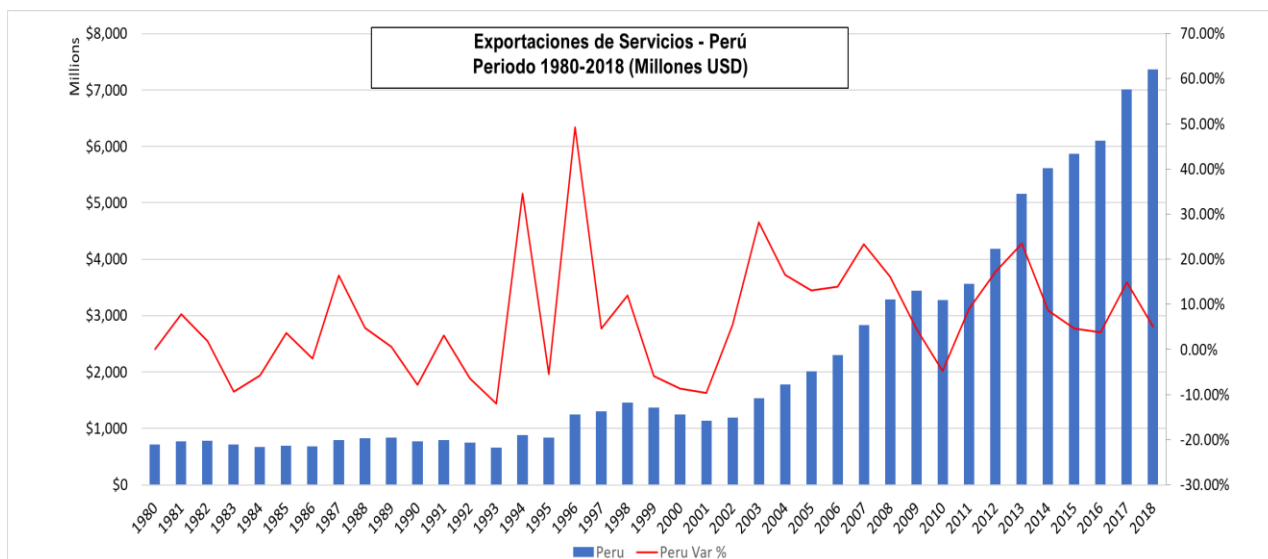
Elaboración Propia  
Fuente: Banco Mundial (2018)

## 1.3. Evolución de las Exportaciones de Servicios de Perú

En el Perú, las exportaciones de servicios tuvieron un ligero despegue en el año 1987, sin embargo, el crecimiento no se sostuvo, sino que se mantuvo fluctuante en los años siguientes, siendo que a partir del año de 1995 reinicia un despegue que se sostiene en el tiempo,

manteniendo una tendencia creciente, llegando a exportarse en el año 2018 alrededor de US\$ 7,365 millones de dólares.

Tabla 1.3 Exportaciones de Servicios en Perú (1980-2018)



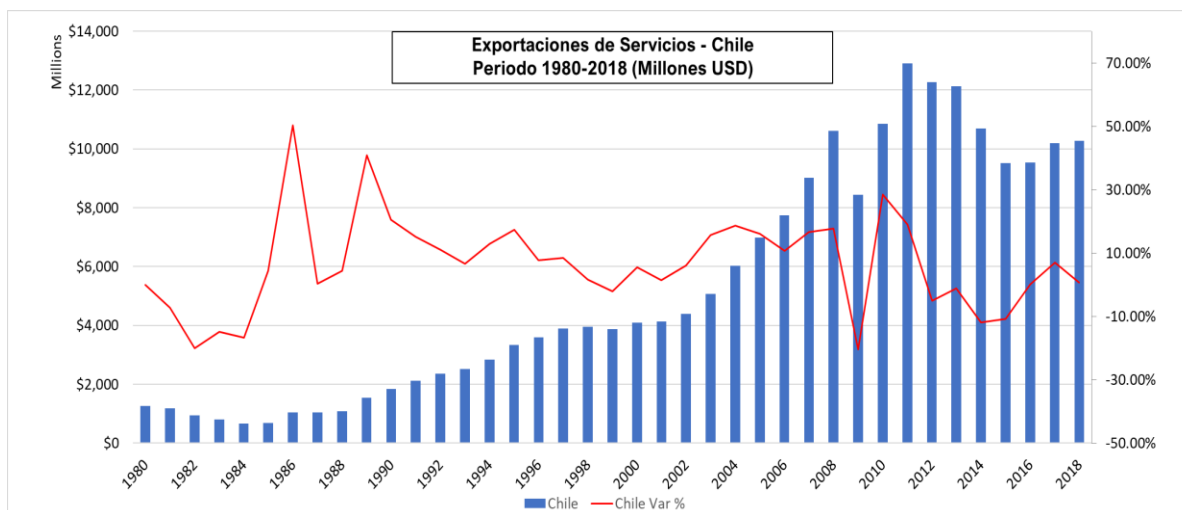
Elaboración Propia

Fuente: Banco Mundial (2018)

#### 1.4. Evolución de las Exportaciones de Servicios de Chile

Las exportaciones de servicios de Chile muestran un despegue desde finales de los años 80, con exportaciones de aproximadamente US\$ 2,000 millones de dólares en el año de 1991, año a partir del cual experimentan un crecimiento constante y sostenido, con su pico más alto en el año 2011 de US\$ 12,911 millones de dólares, sin embargo, a partir del año 2012 muestra un decrecimiento que duro varios años hasta el 2016, llegando a exportarse en el 2018 alrededor de US\$ 10,273 millones de dólares.

Tabla 1.4 Exportaciones de Servicios en Chile (1980-2018)



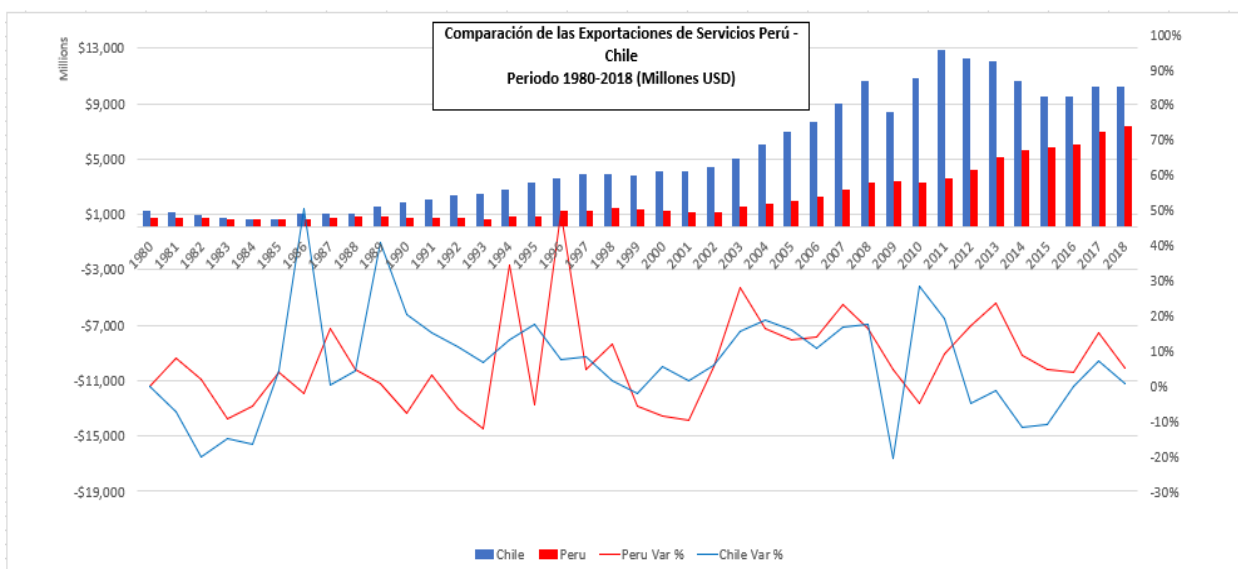
Elaboración Propia

Fuente: Banco Mundial (2018)

### 1.5. Comparativo de las exportaciones de Servicios de Perú y Chile

En el siguiente gráfico podemos ver que Chile ha tenido un desarrollo de sus exportaciones de servicios más temprano en comparación con Perú, y es a partir del año 1986 que empieza a diferenciarse, alcanzando un crecimiento sostenido que llegó a los US\$ 12,911 millones de dólares en el año 2011, frente a los US\$ 3,565 millones de dólares que exportó Perú en el mismo año. A partir del año 2012 Chile inicia un decrecimiento que duró varios años hasta el 2016, sin embargo, mantiene la diferencia positiva frente a las exportaciones de servicios de Perú de los mismos años. A partir del año 2017 Chile inicio su recuperación, llegando a exportar en el año 2018 alrededor de US\$ 10,273 millones de dólares, manteniendo una diferencia de 35% aproximadamente en comparación con las exportaciones de servicios de Perú realizadas en el mismo periodo.

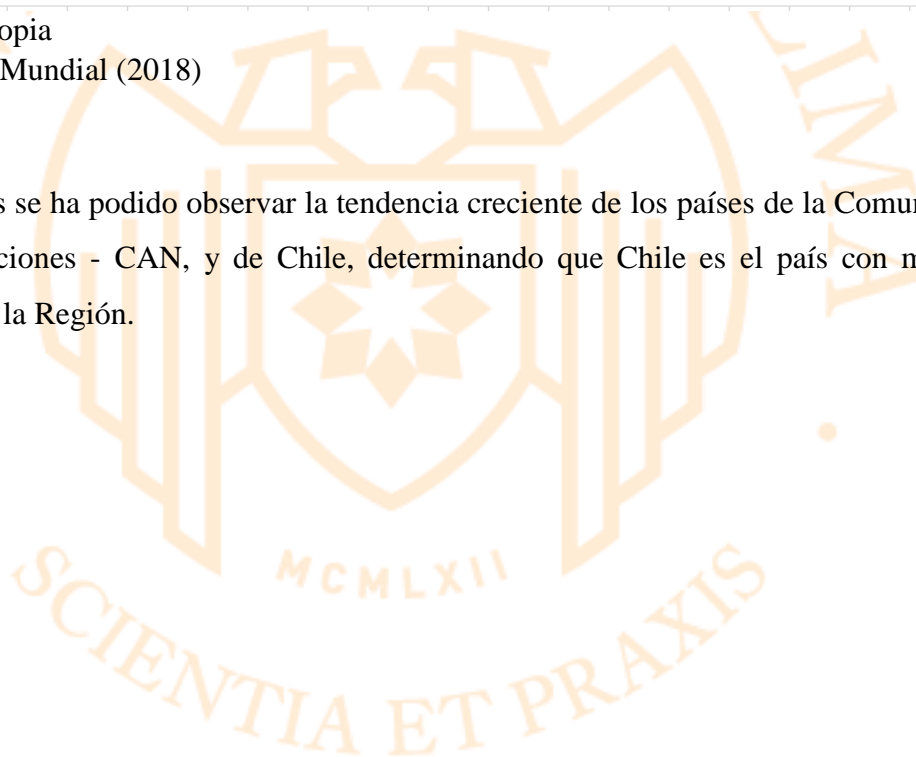
Tabla 1.5 Comparativo de Exportaciones de Servicios Chile y Perú



Elaboración Propia

Fuente: Banco Mundial (2018)

De este análisis se ha podido observar la tendencia creciente de los países de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, y de Chile, determinando que Chile es el país con mayor crecimiento en la Región.





## **CAPÍTULO II: MARCO NORMATIVO INTERNACIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS**

En este Capítulo se busca detallar brevemente los compromisos o acuerdos internacionales asumidos por el Perú, relacionados al Comercio Internacional de Servicios.

### **2.1. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO Y EL ACUERDO GENERAL DE COMERCIO DE SERVICIOS**

La Organización Mundial del Comercio, en adelante OMC, es una organización internacional compuesta por 164 países que representan el 98% del comercio mundial<sup>1</sup>, funciona como un foro en el cual los países miembros negocian acuerdos que regulan las normas que rigen el comercio internacional.

La OMC tuvo como precedente el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, en inglés es el General Agreement on Tariffs and Trade, de allí que es conocido por las siglas GATT, este acuerdo entro en vigor el 1 de enero de 1948, y si bien estableció reglas aplicables a una gran parte del comercio internacional, no desarrolló ninguna regulación relativa al comercio de servicios, tal vez debido a que en la época este tipo de comercio no tenía gran presencia.

El Perú es país miembro del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio - GATT desde el 7 de octubre de 1951 y miembro de la OMC desde el 1 de enero de 1995<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Página Web Oficial de la Organización Mundial del Comercio.

[https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/whatis\\_s/tif\\_s/org6\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm)

<sup>2</sup> Los Acuerdos de la OMC fueron incorporados a la legislación nacional mediante Resolución Legislativa N° 26407 "Aprueban Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y los Acuerdos Comerciales Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay" de fecha 16 de diciembre de 1994.

La versión del GATT de 1948 ha tenido una serie de revisiones y actualizaciones, la mayor revisión realizada hasta el momento es la que se dio en la Ronda de Uruguay<sup>3</sup>, que duró más de siete años, sin embargo, a pesar de haber sido un periodo largo de negociaciones, se considera la ronda más fructífera, pues se logró la aprobación de acuerdos relativos a agricultura, servicios y propiedad intelectual.

Entre los documentos aprobados en la Ronda de Uruguay, se aprobó el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios<sup>4</sup>, cuyas siglas en inglés son GATS (General Agreement of Trading Services), el cual entró en vigor a partir del 1 de enero de 1995, y es hasta la fecha el mayor documento con normas multilaterales por el que se rige el comercio internacional de servicios. Consta de los siguientes Anexos:

- Anexo sobre Exenciones de las Obligaciones del Artículo II
- Anexo sobre el movimiento de personas físicas proveedoras de servicios en el marco del Acuerdo;
- Anexo sobre Servicios de Transporte Aéreo
- Anexo sobre Servicios Financieros
- Segundo Anexo sobre Servicios Financieros
- Anexo sobre Telecomunicaciones
- Anexo relativo a las Negociaciones sobre Telecomunicaciones Básicas
- Anexo relativo a las Negociaciones sobre Servicios de Transporte Marítimo.

En este acuerdo, los países miembros de la OMC reconocen la importancia del comercio internacional de servicios para el crecimiento y desarrollo de la economía mundial, por tanto, establecen los principios y reglas aplicables a todos los países miembros, con el fin de lograr la liberalización y el incremento del comercio internacional de servicios.

---

<sup>3</sup> La Ronda de Uruguay duró siete años y medio, casi el doble del plazo previsto. Hacia el final participaban en ella 123 países. Abarcó la casi totalidad del comercio, desde los cepillos de dientes hasta las embarcaciones de recreo, desde los servicios bancarios hasta las telecomunicaciones, desde los genes del arroz silvestre hasta los tratamientos contra el SIDA. Simplemente, fue la mayor negociación comercial que haya existido jamás y, muy probablemente, la negociación de mayor envergadura, de cualquier género en la historia de la humanidad.

<sup>4</sup> [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/26-gats\\_01\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats_01_s.htm)

Los principios y reglas aplicables al comercio internacional de servicios se denominan compromisos, existen dos tipos de compromisos:

**A. Compromisos Generales**, que son de aplicación inmediata para todos los países miembros, se encuentran contemplados desde el Artículo II hasta el Artículo XV del Acuerdo.

Los Compromisos Generales más relevantes son los siguientes:

- Principio de *Trato de Nación más Favorecida*, que consiste en que los países miembros no deben dar un trato más favorable a los servicios o proveedores de servicios de un país miembro, frente a los servicios o proveedores de servicios de otro país miembro.

La aplicación de este principio implica la prohibición de acuerdos preferenciales de grupos de países miembros, frente al resto.

- Principio de *Transparencia*, mediante la cual se obliga a los países miembros a publicar todas las medidas pertinentes de aplicación general que se refieran al Acuerdo o afecten su funcionamiento. Se publicarán, asimismo, los acuerdos internacionales que se refieran o afecten al comercio de servicios y de los que sea signatario un Miembro, en caso no sea posible la publicación, se deberá establecer servicios nacionales de información que respondan a peticiones de información de otros países miembros.

**B. Compromisos Específicos**, son acuerdos negociados entre algunos países miembros que permite regular excepciones, se encuentran contemplados a partir del Artículo XVI hasta el Artículo XXI del acuerdo.

Los Compromisos Específicos más relevantes son:

- *Trato Nacional*, implica que un país miembro no debe dar un trato diferente a los servicios o proveedores de servicios de otros países miembros, del que da a sus servicios nacionales o proveedores de servicios nacionales. Este compromiso puede ser negociado para sectores determinados.

- *Acceso a los mercados:* Puede ser negociado para sectores específicos entre los países miembros, e incluso puede estar sujeto a varios tipos de limitaciones, de acuerdo con el párrafo 2 del artículo XVI.

De lo antes mencionado podemos ver que el GATS es una norma marco del comercio internacional de servicios, que permite la negociación de acuerdos específicos directamente entre los países miembros, con el fin de lograr la eliminación de obstáculos y la liberalización del comercio de servicios a nivel mundial.

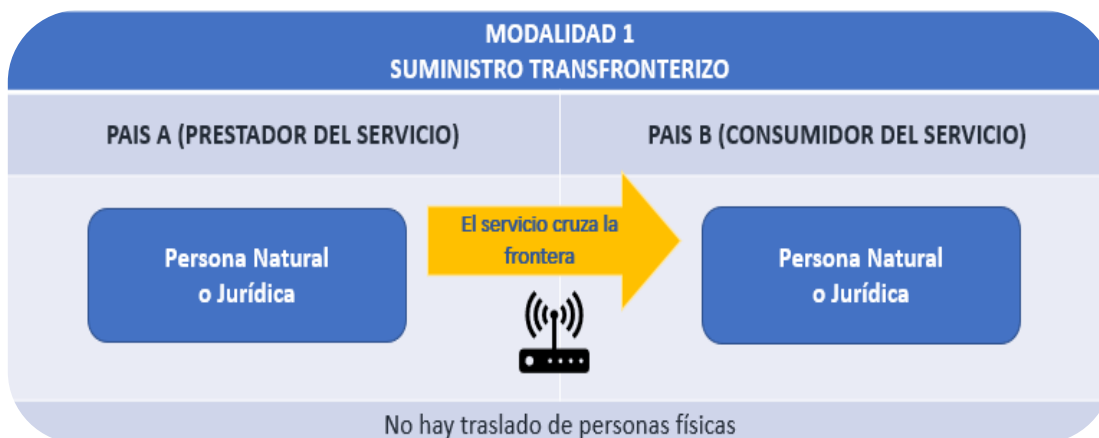
En el GATS no existe ninguna referencia explícita al tratamiento tributario, o a los tributos aplicables al comercio internacional de servicios, sin embargo, es posible entender que los principios y reglas recogidos en el acuerdo son aplicables también a la regulación tributaria interna de los países vinculada al comercio internacional de servicios, siempre buscando la eliminación de posibles obstáculos o barreras que limiten el desarrollo de dichas operaciones.

### **2.1.1. Modalidades de Suministro de Servicios a nivel Internacional**

El GATS, en su Parte I, Artículo I, inciso 2 reconoce cuatro modalidades de servicios que pueden ser comercializados internacionalmente:

- A. Suministro Transfronterizo:** Son los servicios prestados del territorio de un país miembro al territorio de cualquier otro país miembro, por ejemplo, los servicios bancarios o los servicios de arquitectura prestados a través del sistema de telecomunicaciones o de correo electrónico.

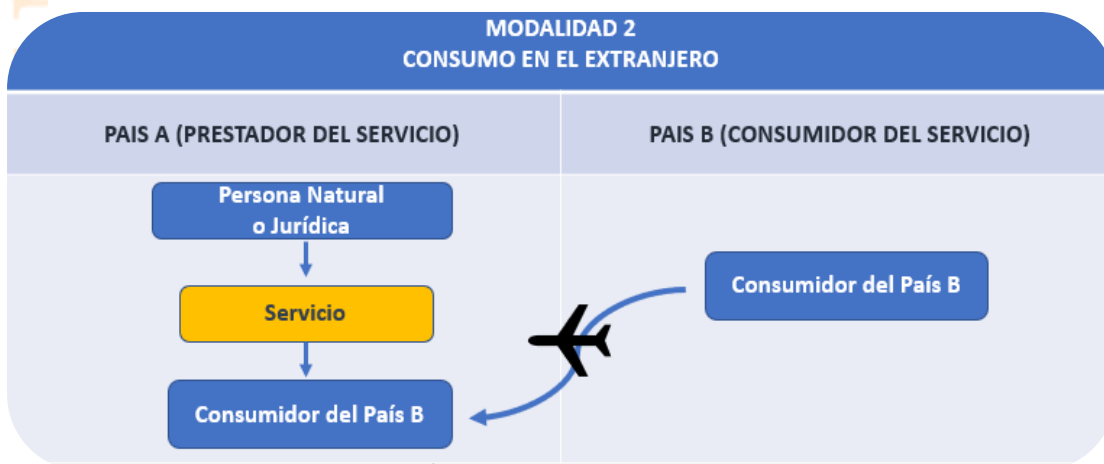
Figura 2.1.



Elaboración Propia

**B. Consumo en el extranjero:** Es el desplazamiento de un consumidor de servicios de un país miembro al territorio de cualquier otro país miembro, por ejemplo, un turista o un paciente.

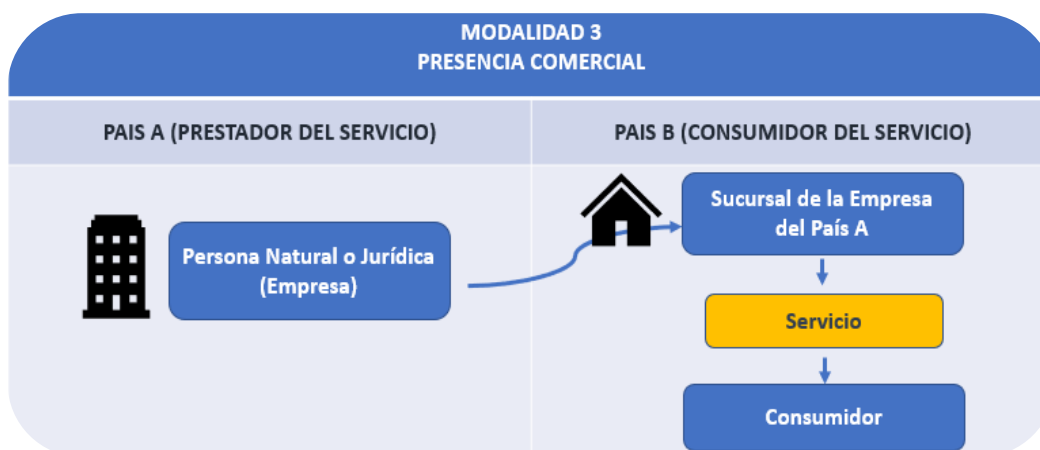
Figura 2.2.



Elaboración Propia

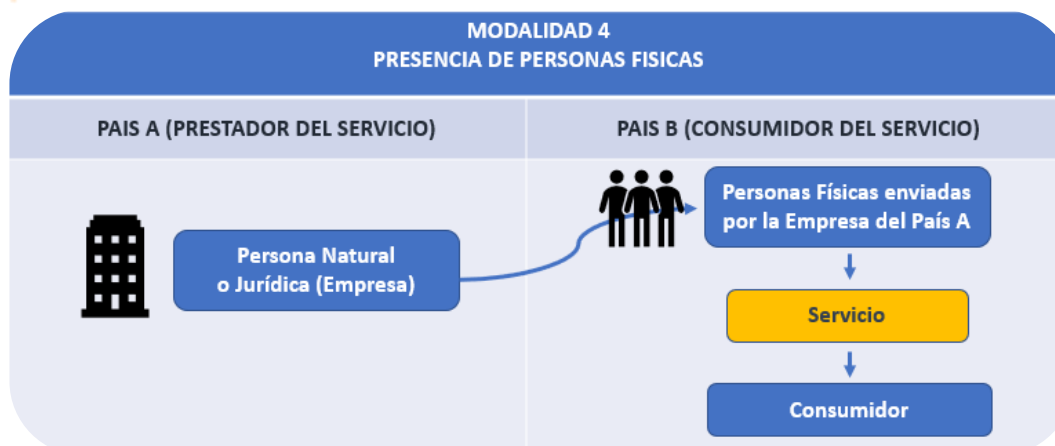
**C. Presencia Comercial:** Cuando un proveedor de servicios de un país miembro presta servicios en el territorio de cualquier otro país miembro mediante la adquisición en propiedad o arrendamiento de locales, por ejemplo, filiales de compañía de seguros o cadenas hoteleras.

Figura 2.3.



**D. Presencia de personas físicas:** Desplazamiento de personas de un país miembro al territorio de otro país miembro para prestar un servicio, por ejemplo, contadores, médicos o profesores<sup>5</sup>.

Figura. 2.4.



Elaboración Propia

En el numeral 3 del mismo Artículo I, se dispone que el término “servicios” comprende todo servicio de cualquier sector, excepto los servicios suministrados en ejercicio de facultades

gubernamentales, por ser servicios que no se suministran en condiciones comerciales, ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios, como por ejemplo los servicios públicos de seguridad social, sanidad o educación<sup>6</sup>.

### 2.1.2. Clasificación Sectorial de los Servicios

La Secretaría de la OMC elaboró una Lista de Clasificación Sectorial de los Servicios, teniendo en cuenta las modalidades aprobadas por el GATS, la misma que fue emitida el 24 de mayo de 1991, esta lista ha servido de base para que los países miembros elaboren sus reglas internas vinculadas al comercio internacional de servicios. Está conformada por 12 grandes sectores que se subdividen de la siguiente forma:

Tabla 2.1 Clasificación Sectorial de Servicios

<b>LISTA DE CLASIFICACIÓN SECTORIAL DE SERVICIOS</b>	
<b>Doc MTN/GNS/W/120</b>	
<b>I. SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS</b> a. Servicios profesionales b. Servicios informáticos y servicios conexos c. Servicios de investigación y desarrollo d. Servicios inmobiliarios e. Servicios de arrendamiento o alquiler sin operario f. Otros servicios a las empresas	<b>VII. SERVICIOS FINANCIEROS</b> a. Todos los servicios de seguros y relacionados con los seguros b. Servicios bancarios y otros servicios financieros c. Otros servicios financieros
<b>II. SERVICIOS DE COMUNICACIONES</b> a. Servicios postales b. Servicios de correos c. Servicios de telecomunicaciones d. Servicios audiovisuales e. Otros	<b>VIII. SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD</b> a. Servicios de hospital b. Otros servicios relacionados con la salud humana c. Servicios sociales d. Otros
<b>III. SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN Y DE INGENIERÍA CONEXOS</b> a. Trabajos generales de construcción para la edificación b. Trabajos generales de construcción para ingeniería civil c. Armado de construcciones prefabricadas y trabajos de instalación d. Trabajos de terminación de edificios e. Otros	<b>IX. SERVICIOS DE TURISMO Y RELACIONADOS CON LOS VIAJES</b> a. Hoteles y restaurants b. Servicios de agencias de viajes y organización de viajes en grupo c. Servicios de guías de turismo d. Otros

<sup>6</sup> Acuerdo General de Comercio de Servicios. 1 de enero de 1995.

<p><b>IV. SERVICIOS DE DISTRIBUCIÓN</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Servicios de comisionistas</li> <li>b. Servicios comerciales al por mayor</li> <li>c. Servicios comerciales al por menor</li> <li>d. Servicios de franquicias</li> <li>e. Otros</li> </ul>	<p><b>X. SERVICIOS DE ESPARCIMIENTO, CULTURALES Y DEPORTIVOS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Servicios de espectáculos</li> <li>b. Servicios de agencias de noticias</li> <li>c. Servicios de bibliotecas, archivos, museos y otros servicios culturales</li> <li>d. Servicios deportivos y otros servicios de esparcimiento</li> <li>e. Otros</li> </ul>
<p><b>V. SERVICIOS DE ENSEÑANZA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Servicios de enseñanza primaria</li> <li>b. Servicios de enseñanza secundaria</li> <li>c. Servicios de enseñanza superior</li> <li>d. Servicios de enseñanza de adultos</li> <li>e. Otros servicios de enseñanza</li> </ul>	<p><b>XI. SERVICIOS DE TRANSPORTE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Servicios de transporte marítimo</li> <li>b. Servicios de transporte por vías navegables interiores</li> <li>c. Servicios de transporte aéreo</li> <li>d. Transporte por el espacio</li> <li>e. Servicios de transporte por ferrocarril</li> <li>f. Servicios de transporte por carretera</li> <li>g. Servicios de transporte por tuberías</li> <li>h. Servicios auxiliares en relación con todos los medios de transporte</li> <li>i. Otros servicios de transporte</li> </ul>
<p><b>VI. SERVICIOS RELACIONADOS CON EL MEDIO AMBIENTE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Servicios de alcantarillado</li> <li>b. Servicios de eliminación de desperdicios</li> <li>c. Servicios de saneamiento y servicios similares</li> <li>d. Otros</li> </ul>	<p><b>XII. OTROS SERVICIOS NO INCLUIDOS EN LOS GRUPOS ANTERIORES</b></p>

Elaboración Propia

Es preciso señalar que, esta lista debería ser revisada y actualizada, a fin de que se adecue a los tiempos modernos, donde existen nuevos tipos de servicios gracias al gran desarrollo de las tecnológicas de la información y comunicación.

## **2.2. LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y EL COMERCIO DE SERVICIOS**

La Comunidad Andina de Naciones, en siglas la CAN, es una organización internacional creada en mayo de 1969 mediante el Acuerdo de Integración Subregional Andino, mejor conocido como Acuerdo de Cartagena. En sus inicios estuvo compuesto por los países de Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, sin embargo, por desacuerdos, Chile y Venezuela se retiraron en 1976 y 2006 respectivamente.



El Acuerdo de Cartagena tiene como objetivos “promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano”<sup>7</sup>.

En el Artículo 3, literal f) del Acuerdo dispone que entre las medidas y mecanismos que se desarrollarán para lograr los objetivos citados en el párrafo anterior, se contará con un Programa de Liberación del Comercio Intrasubregional de Servicios.

Es por ello que, se dedica el Capítulo VII del Acuerdo a establecer las medidas que se tomarán respecto del Comercio Intra Subregional de Servicios:

- a. En el artículo 79, se dispone que la Comisión de la Comunidad Andina aprobará el marco general de principios y normas para lograr la liberación del comercio intrasubregional de los servicios.
- b. En el artículo 80, se reconoce las cuatro modalidades de suministro internacional de servicios propuesta por la OMC en el GATS:
  - a) Primera modalidad: Desde el territorio de un País Miembro al territorio de otro País Miembro;
  - b) Segunda modalidad: En el territorio de un País Miembro a un consumidor de otro País Miembro;
  - c) Tercera modalidad: Por conducto de la presencia comercial de empresas prestadoras de servicios de un País Miembro en el territorio de otro País Miembro; y,
  - d) Cuarta modalidad: Por personas naturales de un País Miembro en el territorio de otro País Miembro.

---

<sup>7</sup> Artículo 1, Capítulo I del Acuerdo de Integración Subregional Andino mejor conocido como Acuerdo de Cartagena.

A fin de elaborar las normas y principios aplicables al comercio subregional de servicios, los países miembros de la CAN se reunieron en 1998 y aprobaron la Decisión 439. Asimismo, con el fin de armonizar el Impuesto al Valor Agregado, aprobaron la Decisión 599.

A continuación, analizaremos estas dos Decisiones vinculadas con el Comercio Internacional de Servicios, que son de cumplimiento obligatorio para el Perú.

### **2.2.1. DECISIÓN 439**

La Decisión 439, denominada Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la Comunidad Andina, fue aprobada el 11 de junio de 1998, y en su exposición de motivos manifiesta el interés que en la Comunidad Andina exista un mercado de libre circulación de los servicios, a más tardar en el 2005.

Si bien a la fecha todavía no existe un mercado de libre circulación de servicios entre los países de la CAN, es importante resaltar el impacto favorable que ha tenido la Decisión 439, ya que del análisis estadístico realizado en el Capítulo I del presente trabajo se puede concluir que entre el año 2002 y el año 2016 hubo un crecimiento importante de las operaciones de comercio internacional de servicios para los países miembros de la CAN.

La Decisión 439, en armonía con el GATS, al cual se encuentran suscritos todos los países miembros de la CAN, recoge los principios de “Nación Mas Favorecida” y de “Trato Nacional”, con lo cual se asegura un trato igualitario a los servicios que se comercialicen entre estos países.

Esta Decisión no hace ninguna referencia al tratamiento tributario aplicable al comercio internacional de servicios, sin embargo, se puede concluir que el ánimo del acuerdo es la liberalización y el incremento de estas operaciones, por tanto, los países miembros deberán evitar dictar normas que restrinja dicha finalidad.

### **2.2.2. DECISIÓN 599**

El 12 de julio de 2004 la CAN aprobó la Decisión 599, sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado de la Comunidad Andina. Esta Decisión fue publicada el 16 de julio de 2004 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena<sup>8</sup>, y disponía en su artículo 40 que su entrada en vigencia sería a partir del primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina, sin embargo, este artículo fue derogado mediante la Decisión 635, donde se dispuso que la entrada en vigencia de la Decisión 599 sería a partir del 1 de enero de 2008.

La Decisión 635 en su artículo 1 establece que su objetivo es lograr la armonización de los regímenes tributarios de los países miembros, en lo referente a los impuestos tipo valor agregado.

El tratamiento tributario aplicable a la comercialización de servicios entre países de la CAN que contempla esta Decisión es la siguiente:

#### **2.2.2.1. Tratamiento Tributario del IVA en la Importación de Servicios**

La Decisión 599 dispone en su artículo 5, que la utilización de servicios en el territorio de un país miembro se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado, entendiéndose el término “utilización de servicios” como la importación de servicios por parte de un país miembro.

En el mismo artículo se contempla que en el caso que los Países Miembros apliquen una regla diferente para la imposición de servicios a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión, podrán continuar haciéndolo hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia, es decir hasta el 31 de diciembre de 2017.

---

<sup>8</sup> Año XXI - Número 1093 de la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena

En el artículo 8 se determina que, en el caso de utilización de servicios prestados por no residentes, o no domiciliados, el responsable del impuesto es el usuario o destinatario del servicio, el cual tendrá la condición de sujeto pasivo.

A causa de que la prestación de servicios puede cruzar las fronteras de los países, en el artículo 12 se define las reglas aplicables para determinar la territorialidad de los servicios:

1. Los siguientes servicios, se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente:
  - a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;
  - b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.
2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:
  - a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;
  - b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;
  - c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;
  - d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;
  - e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;
  - f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;
  - g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;
  - h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;
  - i) Los servicios de telecomunicaciones.
3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de ubicación de estos

Si bien, los servicios del numeral 1 se consideran gravados con el IVA en el país donde se realicen materialmente, queda a discreción del país disponer la exoneración si considera que ello no genera una afectación significativa de su ingreso fiscal, y además contribuye con la liberalización del comercio internacional.

Los servicios detallados en el numeral 2, son considerados gravados en el país donde se aprovechan o utilizan por el adquirente del servicio. Esta lista no es taxativa, es decir, no es una lista de servicios cerrada, sino que se pueden incluir otros servicios que serán gravados en el país donde se consideren utilizados o aprovechados por el adquirente del servicio.

#### **2.2.2.2. Tratamiento Tributario del IVA en la Exportación de Servicios**

La Decisión dedica el artículo 13, a señalar las condiciones mínimas que deberán incluir los países miembros en sus legislaciones internas para considerar que la operación realizada es una exportación de servicios. Estas son:

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador;
- c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador;
- d) Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.

Si la operación realizada cumple con las condiciones mínimas señaladas en el párrafo anterior se considera exportación de servicios, con lo cual estaría sujeto al Régimen de Tasa Cero.

El Régimen de Tasa Cero se encuentra definido en el artículo 2 de la misma Decisión, siendo considerado como la liberación del impuesto establecido por ley respecto de un determinado

bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos, y de acuerdo con el artículo 20 solo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios.

Además, la Decisión en el artículo 24 regula el “Principio de Imposición de Servicios”, disponiendo que en todos los países andinos regirá el principio de imposición del IVA en el país de destino, con lo cual los servicios comercializados entre los países miembros serán gravados en el país a donde se importan, y estarán sujetos a una tasa cero en el país desde donde se exportan. Los países miembros no podrán crear nuevas exclusiones de servicios a partir de la entrada en vigencia de la Decisión.

### 2.3. OTROS ACUERDOS COMERCIALES CON COMPROMISOS SOBRE COMERCIO DE SERVICIOS

El siguiente cuadro muestra cuáles son los acuerdos comerciales suscritos por el Perú que contienen compromisos sobre comercio de servicios e indica los capítulos relacionados con servicios que están contenidos en estos acuerdos.

Tabla 2.2 Acuerdos Comerciales del Perú con compromisos sobre comercio de servicios

Acuerdo	Comercio Transfronterizo de Servicios	Servicios Financieros	Entrada Temporal de Personas de Negocios	Comercio Electrónico	Telecomunicaciones
Alianza del Pacífico	✓	✓	-	✓	✓
Canadá	✓	✓	✓	✓	✓
Chile	✓	-	✓	-	-
China	✓	-	✓	-	-
Corea	✓	✓	✓	✓	✓
Costa Rica	✓	-	✓	-	-
Estados Unidos	✓	✓	-	✓	✓
Guatemala	✓	-	✓	-	-
Honduras	✓	-	✓	-	-
Japón	✓	✓	✓	-	✓
México	✓	✓	✓	-	-
Panamá	✓	✓	✓	-	✓
Singapur	✓	-	✓	✓	-
Unión Europea	✓	✓	✓	✓	✓
TPP	✓	✓	✓	✓	✓

Tabla 2.3. Acuerdos celebrados por el Perú de acuerdo al Tipo de Modalidad

ACUERDOS SUSCRITOS	MODALIDADES DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS			
	N° 1	N° 2	N° 3	N° 4
Chile	X	X		X
México	X	X		X
USA	X	X		X
Canadá	X	X		X
Singapur	X	X		X
China	X	X	X	X
Corea del Sur	X	X		X
Japón	X	X		X
Panamá	X	X		X
Unión Europea	X	X		
Costa Rica	X	X		X
Brasil	X	X	X	X
Alianza del Pacífico	X	X		X

Elaboración: Promperú. 2016

#### 2.4. CRITERIOS DE VINCULACIÓN APLICABLES EN EL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS

En general, tratándose de tributos al consumo, el principal criterio de vinculación es el de Territorialidad. Como señala Bravo en la *Imposición al Consumo en el Perú*: “Se sujetan a



*gravamen, consecuentemente, los consumos de bienes y servicios vinculados de una u otra manera con el territorio del Estado, creándose legislativamente para ello las diferentes hipótesis de afectación o incidencia tributaria. Así, en el Perú se grava con el Impuesto General a las Ventas (Impuesto al Valor agregado o Impuesto al Valor Añadido), entre otros, la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, y la prestación o utilización de servicios empresariales en el país.”*

El Criterio de Territorialidad, determina la potestad tributaria que tienen los Estados para gravar con el IVA el consumo de los bienes o servicios producidos en su territorio. En ese sentido, por lo general, no se grava con IVA las exportaciones, por el contrario, las importaciones si son usualmente gravadas.

Según Augusto Sternberg<sup>9</sup>, existen dos principios tributarios aplicables al comercio internacional:

3. **Principio del país de destino**, según el cual:

- i. El país del exportador no debe gravar los bienes exportados y
- ii. El país de destino (del importador) grava el producto en el mercado consumidor con los impuestos del propio mercado.
- iii. Se caracteriza por:
  - a. Atribuir el derecho de imposición al país de destino, o sea donde se consume, y
  - b. Reconocer la potestad tributaria de los países de los compradores.

4. **Principio del país de origen**, según el cual:

- i. Los productos exportados solo tributan en el país productor o exportador con independencia de su destino, que puede ser:
  - a. Para consumo interno o
  - b. Para exportación.
- ii. Los impuestos están incluidos en el precio.
- iii. Se caracteriza por:

---

<sup>9</sup> Alfredo Sternberg. Principio de Tributación en el país de destino. Argentina. Artículo de Internet.



- a. Retener toda la potestad tributaria para el país de origen y
- b. Dejar a los países de los compradores sin posibilidad de aplicar tributos.

En su mayoría, los países aplican el criterio de Territorialidad, vinculado con el Principio del país del destino, con lo cual las operaciones de exportaciones de bienes o servicios no son gravadas en el país donde se producen, sino en el país donde se consumen.

Elsa María Carrillo Andrade señala que “los países prevén sistemas de devolución de los impuestos indirectos pagados en las operaciones de exportación; no obstante, es necesario asegurarse que la cuantía que les sea reembolsada a los exportadores no exceda de la incidencia efectiva de los derechos de aduana pagados por los insumos, ni de los impuestos indirectos pagados respecto del producto exportado”<sup>10</sup>.

En caso de que la devolución de impuestos indirectos sea superior a lo realmente pagado, ello implicaría una subvención a las exportaciones, lo cual se encuentra expresamente prohibido en el GATT.

---

<sup>10</sup> Carrillo Andrade, Elsa María (2013). Régimen Jurídico de la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la Exportación de Servicios Turísticos. Quito, Ecuador.

# **CAPITULO III: EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TRATAMIENTO NORMATIVO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS APLICABLE A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL PERÚ**

Nuestra legislación cuenta con normas que regulan el tratamiento tributario del IVA para la exportación de servicios desde tiempos en que la exportación de servicios en el Perú era prácticamente inexistente, sin embargo, conforme avanzan los años vemos que el Perú se alinea a la tendencia mundial, siendo que en el mundo la exportación de servicios está en auge, en el Perú se ha identificado la necesidad de mejorar la regulación tributaria a fin de incentivar estas operaciones.

A continuación, haremos un recuento histórico de la normativa aplicable a la exportación de servicios, lo hemos dividido en dos partes debido a que tenemos el compromiso con la CAN de armonizar nuestra legislación interna a la Decisión 599.

## **3.1. Normativa emitida antes de la vigencia de la Decisión 599**

El Impuesto General a las Ventas se crea por primera vez en el Perú en los años 70 mediante el Decreto Ley N° 19620, esta norma es modificada varias veces a lo largo de los siguientes años, así tenemos que en los años 80 se regula mediante el Decreto Legislativo N° 190, que luego es derogado y reemplazado por el Decreto Legislativo N° 656 denominado Nueva Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo, el mismo que cede su paso al Decreto Legislativo N° 666 emitido en setiembre de 1991 con el fin de perfeccionar el Sistema Tributario de la época; es a partir de esta norma que iniciaremos el análisis histórico del tratamiento del IGV para las operaciones de exportación de servicios.

Cabe señalar que a finales de los años 80 se inició la reestructuración de la Dirección General de Contribuciones, que era un órgano dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, y

se creó una institución autónoma y descentralizada que actualmente conocemos como Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT.

### **3.1.1. Decreto Legislativo N° 666 - Nueva Ley que regula los Impuestos General a las Ventas y Selectivo al Consumo**

El Decreto Legislativo N° 666, emitido en setiembre de 1991, en su artículo 28° dispone que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas.

Asimismo, la norma reconoce la devolución del IGV para el exportador<sup>11</sup> por las adquisiciones que realice para producir el bien exportado o prestar el servicio exportado, y permite la compensación de éste con otros tributos, como por ejemplo el Impuesto a la Renta.

Además, en caso de que no se agotará el IGV acumulado, daba la posibilidad de transferirlo a terceros, quienes podían aplicarlo exclusivamente contra Impuesto General a las Ventas.

A través del Reglamento del Decreto Legislativo N° 666, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 269-91, se define exportación de servicios como:

"La prestación que de estos se efectúe en el país, a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios sean **utilizados económicamente en el exterior.**"

Esta definición esboza los requisitos mínimos que se requieren para considerar que estamos frente a una exportación de servicios:

1. Prestación efectuada en el país.
2. Se presta a persona no domiciliada
3. Los servicios sean utilizados económicamente en el exterior.

---

<sup>11</sup> **Artículo 29.-** El monto del impuesto que hubiere sido consignado en las facturas correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios y contratos de construcción, constituirá un saldo a favor del exportador. A fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal de los capítulos VI y VII

Es así como el criterio de “utilización económica en el exterior” es introducido por primera vez como requisito para considerar que el servicio ha sido exportado.

Si bien los demás criterios son fácilmente aplicables, el criterio de “utilización económica” no queda del todo claro, sin embargo, dado lo incipiente de la exportación de servicios en la época, no hubo mayor aclaración sobre el tema hasta más adelante.

En octubre de 1992, durante el Gobierno de Facto de Alberto Fujimori Fujimori, se aprueban diversos Decretos Ley que incorporan la legislación vigente hasta la fecha, es así como mediante el Decreto Ley N° 25748 se incorporó a la legislación el Decreto Legislativo N° 666 con la denominación de Nuevo Texto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

Este a su vez es modificado por el Decreto Ley N° 25982, agregándole el siguiente párrafo al artículo 28°:

*"Mediante Decreto Supremo, se aprobará la lista de operaciones consideradas como exportación de servicios".*

Si bien se concibió la idea de restringir la exportación de servicios solo a un determinado número operaciones, no se llegó a publicar el Decreto Supremo con la lista de operaciones consideradas como servicios exportables.

### **3.1.2. Decreto Legislativo N° 775 - Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo**

Finalizado el Gobierno de Facto, en diciembre de 1993 se aprueba el Decreto Legislativo N° 775, el cual reconoce en su artículo 33<sup>o12</sup> que la exportación de bienes o servicios, así como

---

<sup>12</sup> **CAPITULO IX DE LAS EXPORTACIONES**

**Artículo 33.-** La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas.

Se considera exportación la venta de bienes de origen nacional a los establecimientos ubicados en la Zona Internacional de los Aeropuertos de la República.

los contratos de construcción ejecutados en el exterior no están afectos al Impuesto General a las Ventas.

Asimismo, se aprueba por primera vez, un listado de operaciones consideradas como servicios exportables, denominado Apéndice V, y se dispone que únicamente estas operaciones podrán recibir el tratamiento de exportación de servicios, siempre que cumplan con los requisitos detallados en el Reglamento.

Tabla 3.1 Apéndice V del Decreto Legislativo N° 775

<b>APÉNDICE V</b>
<b>OPERACIONES CONSIDERADAS COMO EXPORTACIÓN DE SERVICIOS</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Servicios de consultoría y asistencia técnica.</li><li>2. Arrendamiento de bienes muebles.</li><li>3. Cesión temporal de derechos, patentes, marcas de fábrica y otros derechos similares e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas.</li><li>4. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de la opinión pública.</li><li>5. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares.</li><li>6. Servicios de colocación y de suministro de personal.</li><li>7. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.</li><li>8. Operaciones de financiamiento.</li><li>9. Seguros y reaseguros.</li><li>10. Servicios prestados por operadores turísticos en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.</li><li>11. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior; únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.</li></ol>

Fuente: Decreto Legislativo N° 775

El Reglamento del Decreto Legislativo N° 775, se aprueba mediante el Decreto Supremo N° 29-94-EF, regulando en su artículo 9<sup>o</sup><sup>13</sup> los requisitos que deben cumplir las operaciones

---

Las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V. Dicho Apéndice podrá ser modificado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas. El Reglamento establecerá los requisitos que deban cumplir los servicios contenidos en el Apéndice V.

<sup>13</sup> Artículo 9° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 775

1. Los servicios incluidos en el Apéndice V del Decreto se consideran exportados cuando:

contenidas en el Apéndice V para que se consideren exportadas, en consecuencia, exoneradas del Impuesto General a las Ventas. En el Reglamento se modifica la redacción del criterio “utilizado económicamente en el exterior” por “uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero”.

Esta norma toma como base los criterios considerados en el Reglamento del Decreto Legislativo N° 666, pero agrega algunos de tipo formal a fin de probar la onerosidad de la operación:

- a) Que se sustente en comprobante de pago y
- b) El comprobante sea anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.

### **3.1.3. Decreto Legislativo N° 821 – Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo**

Este Decreto, publicado en abril de 1996, recoge el mismo sentido de los anteriores al reconocer que la exportación de servicios no está afecta al Impuesto General a las Ventas.

Mantiene la restricción de operaciones exportables a aquellas contenidas en el Apéndice V, y los criterios aplicables son los mismos, debido a que se mantiene como Reglamento de esta norma el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Mediante Decreto Legislativo N° 883 se precisa que el numeral 10 del Apéndice V se refiere a todos los servicios que conforman el paquete turístico, tales como: servicios de transporte, hospedaje, alimentación, mediación y/u organización que prestan y transfieren los operadores turísticos domiciliados en favor de los operadores turísticos no domiciliados, no siendo de aplicación en estos casos lo dispuesto en el inciso d) del Artículo 9 del Decreto Supremo N° 29-94-EF sobre el uso, explotación y aprovechamiento en el exterior.

- 
- a) Sean prestados a título oneroso, lo que debe demostrarse con comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
  - b) El exportador sea una persona domiciliada en el país;
  - c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país; y,
  - d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios tienen lugar en el extranjero

A partir de este momento la regulación de la exportación de servicios toma mayor interés y mediante diversos dispositivos normativos se incorporan nuevos servicios exportables:

1. Servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración - TAM así como del pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sea válido para ingresar al país. Este servicio fue incluido mediante el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 919 y modificado mediante la Ley N° 28780.

El servicio de hospedaje y alimentación prestado a sujetos no domiciliados, ya se encontraba exonerado del IGV desde junio de 1998 mediante la Ley N° 26962, sin embargo, a partir de esta modificación pasa de ser exonerado, a ser inafecto del IGV<sup>14</sup>, por tratarse de una exportación.

2. Servicios de transporte de pasajeros y/o mercancías que los Navieros Nacionales o Empresas Navieras Nacionales realicen desde el país hacia el exterior. Incorporado mediante la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 28583

Debido a las diversas modificaciones realizadas al Decreto Legislativo N° 821 se publica el Texto Único Ordenado del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, en adelante denominado TUO de la Ley del IGV e ISC, mediante el Decreto Supremo N° 055-99-EF.

### **3.2. Normativa emitida a partir de la entrada en vigencia de la Decisión 599**

---

<sup>14</sup> Definición de:

- Exoneración
- Inafectación



La Decisión 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, fue adoptada por el Perú como miembro de la CAN, y entró en vigencia para todos los miembros a partir del 1 de enero de 2008, sin embargo, se acordó que la adecuación normativa interna de los países miembros se realizaría de forma progresiva, para el caso de la exportación de servicios, en un plazo de 6 años desde la entrada en vigencia de la Decisión.

Es así que el Perú, con el fin de iniciar la adecuación de su normativa interna a lo dispuesto en la Decisión 599 realiza las siguientes modificaciones normativas.

### **3.2.1. Ley N° 29646 – Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios**

La Ley N° 29646 fue publicada en enero de 2011, tuvo como objeto establecer el marco normativo para el fomento del comercio exterior de servicios, y declarar de interés nacional al sector de Exportación de Servicios.

Mediante esta Ley se busca incorporar las cuatro modalidades de exportación de servicios a nuestra legislación, en concordancia con lo regulado por la Organización Mundial del Comercio – OMC y la Comunidad Andina de Naciones - CAN:

1. *Comercio transfronterizo*: Es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país.
2. *Consumo extranjero*: Cuando el consumidor del servicio se desplaza y lo adquiere en el territorio nacional.
3. *Presencia comercial*: Cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio.
4. *Presencia de personas físicas*: Consiste en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica.



Mantiene las once operaciones incluidas en el Apéndice V por el Decreto Legislativo N° 775, e incorpora nuevas operaciones, las cuales agrupa en base las cuatro modalidades de exportación de servicios, quedando de la siguiente forma:

Tabla 3.2. Apéndice V del Decreto Legislativo N° 821

<b>APÉNDICE V OPERACIONES CONSIDERADAS COMO EXPORTACIÓN DE SERVICIOS</b>
<p><b>A. Comercio transfronterizo:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Servicios de consultoría y asistencia técnica</li> <li>2. Arrendamiento de bienes muebles.</li> <li>3. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.</li> <li>4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, entre los cuales se incluyen:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicios de diseño y creación de software de uso genérico y específico, diseño de páginas web, así como diseño de redes, bases de datos, sistemas computacionales y aplicaciones de tecnologías de la información para uso específico del cliente.</li> <li>- Servicios de suministro y operación de aplicaciones computacionales en línea, así como de la infraestructura para operar tecnologías de la información.</li> <li>- Servicios de consultoría y apoyo técnico en tecnologías de la información, tales como instalación, capacitación, parametrización, mantenimiento, reparación, pruebas, implementación y asistencia técnica.</li> <li>- Servicios de administración de redes computacionales, centros de datos y mesas de ayuda.</li> <li>- Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.</li> </ul> </li> <li>5. Servicios de colocación y de suministro de personal.</li> <li>6. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.</li> <li>7. Operaciones de financiamiento.</li> <li>8. Seguros y reaseguros.</li> <li>9. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.</li> <li>10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.</li> <li>11. Cesión temporal de derechos de uso o de 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.</li> </ol>

12. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país. El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.
13. Los servicios de asistencia telefónica y de cualquier otra naturaleza que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país, cuyos clientes o potenciales clientes domicilien en el exterior y siempre que sean utilizados fuera del país.
14. Los servicios de comisión mercantil prestados a personas no domiciliadas en relación con la venta en el país de productos provenientes del exterior, siempre que el comisionista actúe como intermediario entre un sujeto domiciliado en el país y otro no domiciliado, y la comisión sea pagada desde el exterior.

**B. Consumo en el territorio del país:**

1. Servicios de mantenimiento y reparación de bienes muebles.
2. Servicios de administración de carteras de inversión en el país.
3. Los servicios complementarios necesarios para llevar a cabo el servicio de transporte de carga internacional a que se refiere el numeral 3 del Apéndice II de la Ley, siempre que se realicen en la zona primaria de aduanas, y que se presten a transportistas de carga internacional no domiciliados en el país o a sujetos no domiciliados en el país. Los servicios complementarios<sup>15</sup> a que se hace referencia en el párrafo anterior son los siguientes:
  - a) Remolque.
  - b) Amarre o desamarre de boyas.
  - c) Alquiler de amarraderos.
  - d) Uso de área de operaciones.
  - e) Movilización de carga entre bodegas de la nave.
  - f) Transbordo de carga.
  - g) Descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos.
  - h) Manipuleo de carga.
  - i) Estiba y desestiba.
  - j) Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento.
  - k) Practicaje.
  - l) Apoyo a aeronaves en tierra (rampa).
  - m) Navegación aérea en ruta.
  - n) Aterrizaje-despegue.
  - o) Estacionamiento de la aeronave.
4. Los servicios de transformación, reparación, mantenimiento y conservación de naves y aeronaves de bandera extranjera a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que su utilización económica se realice fuera del país. Estos servicios se hacen extensivos a todas las partes y componentes de las naves y aeronaves.
  - a) La prestación de dichos servicios no pierde la condición de asistencia técnica a que se refiere el numeral 1 del literal A.

<sup>15</sup> Antes de la Ley N° 29646, los servicios complementarios del servicio de transporte de carga internacional estaban considerados como servicios exonerados del IGV, de acuerdo al numeral 3 del Apéndice II del TUO de la Ley del IGV e ISC.

5. Los servicios de apoyo empresarial prestados por empresas de centros de servicios compartidos o tercerizados, profesionales o técnicos domiciliados en el país, tales como servicios de contabilidad, tesorería, soporte tecnológico, informático o logística, centros de contactos, laboratorios y similares.
  - a) Los comprobantes de pago que se emitan por estos servicios a favor de sujetos del exterior no domiciliados no podrán comprender los servicios prestados a sujetos domiciliados en el Perú, los que deberán ser objeto de comprobantes de pago independientes.
6. Los servicios de alimentación, transporte, de guías de turismo, el ingreso a espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en el país, inscritos en el registro creado para este efecto, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos. El Ministerio de Economía y Finanzas establecerá las sanciones correspondientes para aquellas agencias que hagan uso indebido del registro.

**C. Servicios a los que se refiere el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley y por los que se puede solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas:**

Los siguientes servicios personales:

1. Servicio de transporte público.
2. Servicios de expendio de comidas y bebidas.
3. Guía de turismo.
4. Servicios de salud humana, odontología y los de estética corporal humana.
5. Espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional.

**D. Servicios prestados en el exterior a los que se refiere el artículo 34-A de la Ley y por los que se puede solicitar el reintegro tributario del crédito fiscal:**

1. Servicios brindados por profesionales y técnicos, domiciliados en el país

Fuente: Decreto Legislativo N° 821

Modifica el artículo 33° del TUO a fin de incluir la posibilidad de solicitar la devolución del IGV pagado por los servicios prestados y consumidos en el territorio nacional a favor de una persona natural no domiciliada (turista), esta devolución solo aplica para aquellos servicios detallados en el literal C del Apéndice V, referente a los servicios turísticos.

Crea el artículo 33°A a fin de disponer los criterios aplicables a los diferentes tipos de exportación de servicios:

Para los servicios agrupados en el **Literal A del Apéndice V**, que corresponden a la modalidad I:

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

Para los servicios agrupados en el **Literal B del Apéndice V**, que corresponden a la Modalidad II:

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.

Para los servicios agrupados en el **Literal C del Apéndice V**, que corresponden a la Modalidad III:

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b) El prestador del servicio sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona natural no domiciliada en el país, que se encuentre en el país en el momento de la prestación y el consumo del servicio.

Adicionalmente a lo ya comentado, mediante esta Ley se crea el Reintegro Tributario del Crédito Fiscal<sup>16</sup> para personas naturales domiciliadas, generadoras de renta de cuarta categoría, que prestan servicios con presencia física en el exterior. Este reintegro tributario estaba conformado por el Impuesto que hubieran pagado por los bienes, servicios o contratos de construcción utilizados para la prestación del servicio.

Además, se reconoce el derecho al crédito fiscal por las adquisiciones que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto.

Esta Ley se mantuvo vigente por casi un año y medio, periodo en el cual no tuvo gran incidencia en el incremento de las operaciones de exportación de servicios.

### **3.2.2. Modificaciones a la normatividad aplicable a la exportación de servicios en el marco de la delegación de facultades legislativas otorgada por la Ley N° 29884**

Mediante delegación de facultades legislativas en materia tributaria, aprobada por la Ley N° 29884, el Poder Ejecutivo emite en julio de 2012 el Decreto Legislativo N° 1116<sup>17</sup>, con el

---

#### **<sup>16</sup> Artículo 34-A.- REINTEGRO TRIBUTARIO DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE SERVICIOS FUERA DEL TERRITORIO DEL PAÍS CONSIGNADOS EN EL LITERAL D DEL APÉNDICE V DE LA LEY**

Las personas naturales generadoras de rentas de cuarta categoría según la Ley del Impuesto a la Renta, domiciliadas en el país, que adquieran bienes, servicios y contratos de construcción por los cuales se les hubiera trasladado el Impuesto, para la prestación de los servicios con presencia física en el exterior consignados en el literal D del Apéndice V de la Ley, tendrán derecho a un reintegro equivalente al monto del impuesto que le hubieran consignado en el respectivo comprobante de pago, emitido de conformidad con las normas sobre la materia, siéndole de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en la presente Ley, en lo que corresponda.

Se entiende que se ha prestado servicios con presencia física en el exterior cuando el prestador del servicio se desplaza a un país distinto para prestar un servicio a favor de un sujeto que no reside ni domicilia en el país del prestador de servicios, para ser consumido, aprovechado o utilizado en el exterior.

El monto del reintegro tributario solicitado no podrá ser superior a un porcentaje equivalente a la tasa vigente del Impuesto General a las Ventas aplicado sobre el valor de los citados servicios prestados en el exterior no gravados, por el período que se solicita devolución. El monto que exceda dicho límite constituirá un saldo por reintegro tributario que se incluirá en las solicitudes siguientes hasta su agotamiento.

Este reintegro tributario se podrá efectuar mediante cheques no negociables, notas de crédito negociables, o abono en cuenta corriente o de ahorros, según lo dispuesto por la administración tributaria para ello.

<sup>17</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 7 de julio de 2012.

fin de perfeccionar la regulación aplicable a las operaciones de exportación, y facilitar la devolución de impuestos a turistas.

Esta norma, elimina:

- La devolución del IGV que hubiera gravado la prestación de servicios a turistas, la razón de esta eliminación, según la Exposición de Motivos, es debido a la naturaleza intangible de los servicios prestados a turistas, éstos representan un alto nivel de complejidad tanto para la implementación del mecanismo de devolución, como para los que corresponden a su control.
- El Reintegro Tributario para personas naturales domiciliadas en el Perú, que prestan servicios con presencia física en el exterior, debido a que los servicios que prestan las personas naturales, generadoras de rentas de cuarta categoría, no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IGV, de modo tal que no corresponde calificarlos como exportación de servicios en los términos concebidos por el mencionado impuesto.
- El Derecho al crédito fiscal por las adquisiciones destinadas a servicios prestados en el exterior, debido a que causa una distorsión en la determinación del impuesto, ya que solo deben otorgar derecho al crédito fiscal las adquisiciones que se destinen a operaciones gravadas con el impuesto, en concordancia con el diseño del Impuesto al Valor Agregado que nuestra legislación ha adoptado<sup>18</sup>.

Como consecuencia de lo antes mencionado, se modifica el Apéndice V a fin de derogar los literales C y D.

Dentro del mismo paquete tributario emitido en el marco de la delegación de facultades legislativas, días después de la publicación del Decreto Legislativo N° 1116, se emite el Decreto Legislativo N° 1119<sup>19</sup>, con el fin de derogar el artículo 33°A, que detallaba los

---

<sup>18</sup> En el artículo 27° de la Decisión N° 599 de la Comunidad Andina (CAN), referida a la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo al Valor Agregado, se establece que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que se destine a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.

<sup>19</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 18 de julio de 2012.



requisitos para considerar las operaciones del Apéndice V como exportación de servicios, y adecuar el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

Además, el Decreto Legislativo N° 1119 modifica el Apéndice V a fin de eliminar la mayoría de las operaciones incluidas por la Ley N° 29646, quedando una única lista compuesta por catorce operaciones:

Tabla 3.3. Apéndice V de acuerdo al Decreto Legislativo N° 1119

<b>APÉNDICE V OPERACIONES CONSIDERADAS COMO EXPORTACIÓN DE SERVICIOS</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Servicios de consultoría y asistencia técnica.</li><li>2. Arrendamiento de bienes muebles.</li><li>3. Servicios de publicidad, investigación de mercados y encuestas de opinión pública.</li><li>4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares, entre los cuales se incluyen:<ol style="list-style-type: none"><li>a. Servicios de diseño y creación de software de uso genérico y específico, diseño de páginas web, así como diseño de redes, bases de datos, sistemas computacionales y aplicaciones de tecnologías de la información para uso específico del cliente.</li><li>b. Servicios de suministro y operación de aplicaciones computacionales en línea, así como de la infraestructura para operar tecnologías de la información.</li><li>c. Servicios de consultoría y de apoyo técnico en tecnologías de la información, tales como instalación, capacitación, parametrización, mantenimiento, reparación, pruebas, implementación y asistencia técnica.</li><li>d. Servicios de administración de redes computacionales, centros de datos y mesas de ayuda.</li><li>e. Servicios de simulación y modelamiento computacional de estructuras y sistemas mediante el uso de aplicaciones informáticas.</li></ol></li><li>5. Servicios de colocación y de suministro de personal.</li><li>6. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito.</li><li>7. Operaciones de financiamiento.</li><li>8. Seguros y reaseguros.</li><li>9. Los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.</li><li>10. Servicios de mediación u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.</li></ol>

11. Cesión temporal de derechos de uso o de 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.
12. El suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que sea utilizado fuera del país. El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes, contemplados en la legislación peruana.
13. Los servicios de asistencia que brindan los centros de llamadas y de contactos a favor de empresas o usuarios, no domiciliados en el país, cuyos clientes o potenciales clientes domicilien en el exterior y siempre que sean utilizados fuera del país.
14. Los servicios de apoyo empresarial prestados en el país a empresas o usuarios domiciliados en el exterior; tales como servicios de contabilidad, tesorería, soporte tecnológico, informático o logística, centros de contactos, laboratorios y similares.

Fuente: Decreto Legislativo N° 1119

Esta lista contiene en los once primeros numerales, todos los servicios incluidos mediante el Decreto Legislativo N° 775, y en los tres últimos numerales, tres de los veintiséis servicios incorporados mediante la Ley N° 29646.

La misma norma aclara, que para que los servicios contenidos en el Apéndice V se consideren exportados deben cumplir con los siguientes criterios:

- a) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero

Además, se reconocen como exportación de servicios en el mismo cuerpo del artículo 33° las siguientes operaciones, las cuales no requieren del cumplimiento de los criterios mencionados anteriormente para ser considerados exportación de servicios:



1. Servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación, a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, requiriéndose la presentación de la Tarjeta Andina de Migración (TAM), así como el pasaporte, salvoconducto o Documento Nacional de Identidad que de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú sean válidos para ingresar al país.
2. Servicios de transporte de pasajeros o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior, así como los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde el país hacia el exterior.
3. Servicios de transformación, reparación, mantenimiento y conservación de naves y aeronaves de bandera extranjera a favor de sujetos domiciliados en el exterior, siempre que su utilización económica se realice fuera del país. Estos servicios se hacen extensivos a todas las partes y componentes de las naves y aeronaves.

Dentro de las modificaciones realizadas por este Decreto, se incluye una que modifica el Apéndice II del TUO de la Ley del IGV e ISC, a fin de incluir nuevamente a los servicios complementarios del servicio de transporte de carga internacional como servicios exonerados del IGV.

En el mismo paquete normativo, emitido en el marco de la delegación de facultades legislativas, días después de la publicación de los Decretos Legislativos N° 1116 y N° 1119, se emite el Decreto Legislativo N° 1125<sup>20</sup> a fin de modificar nuevamente la normatividad aplicable a la exportación de servicios, en los siguientes términos:

Se adiciona al artículo 33° del TUO de la Ley de IGV e ISC dos operaciones a fin de que sean consideradas exportación:

1. Los servicios de alimentación, transporte turístico, guías de turismo, espectáculos de folclore nacional, teatro, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, zarzuela, que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados

---

<sup>20</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 23 de julio de 2012.

en el país, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos.

2. Los servicios complementarios al transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y el que se realice desde el exterior hacia el país necesarios para llevar a cabo dicho transporte, siempre que se realicen en zona primaria de aduanas y que se presten a transportistas de carga internacional. Se reconocen los mismos servicios complementarios incluidos en la Ley N° 29646.

Al considerar nuevamente como exportación, los servicios complementarios al transporte de carga internacional, se modifica la exoneración contenida en el numeral 3 del Apéndice II del TUO de la Ley del IGV e ISC, a fin de mantener la exoneración del IGV solo para los servicios de transporte de carga internacional.

Como se puede evidenciar, el paquete normativo emitido en el marco de la Delegación de Facultades otorgadas por la Ley N° 29884 no fue ni organizado, ni bien pensado, ya que se publicaron tres Decretos Legislativos sobre el mismo tema, en un mismo mes, que se modificaban entre sí.

### **3.2.3. Ley N° 30641 – Ley que fomenta la exportación de servicios y turismo**

Esta ley fue publicada el 17 de agosto de 2017, con el objeto de modificar la legislación del Impuesto General a las Ventas aplicable a las operaciones de exportación de servicios, a fin de fomentar la competitividad de nuestras exportaciones, mejorar la neutralidad del impuesto y eliminar distorsiones en su aplicación.

Se deroga el Apéndice V del TUO de la Ley del IGV e ISC y se modifica el artículo 33° a fin de establecer los requisitos que deberán cumplir concurrentemente los servicios para que se consideren exportados:

- a) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.

- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

Previo al cumplimiento de estos requisitos, se exige la inscripción en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT, de acuerdo con la Ley, si no se cumple con esta condición el servicio pierde el carácter de exportable.

Finalmente, la nueva Ley reconoce las siguientes operaciones como exportación de servicios, aun cuando no cumplan con todos los requisitos que señala la Ley para ser considerados como tal:

1. Los servicios de alimentación (incluye servicios de alimentación tipo catering); traslados; transporte turístico (terrestre, aéreo, ferroviario, acuático, teleféricos y funiculares de pasajeros con origen y destino desde el mismo punto de embarque); espectáculos de folklore nacional; teatro; conciertos de música clásica; ópera; opereta; ballet; zarzuela; espectáculos deportivos declarados de interés nacional; museos; eventos gastronómicos; mediación u organización de servicios turísticos; servicios de traducción; turismo de aventura y otras actividades de turismo no convencional (turismo vivencial, social y rural comunitario) que conforman el paquete turístico prestado por operadores turísticos domiciliados en el país, a favor de agencias, operadores turísticos o personas naturales, no domiciliados en el país, en todos los casos.

Este tipo de servicio a lo largo de los años ha sufrido adecuaciones de acuerdo a la realidad del momento, en un comienzo solo se reconocía el servicio de hospedaje y alimentación, posteriormente se adicionaron los servicios de espectáculos musicales y de arte, guías de turismo y transporte, con la última modificación normativa se incluyen eventos deportivos y gastronómicos, servicios de traducción, turismo de aventura, otras actividades de turismo, y la mediación u organización de servicios turísticos.

Esto se debe a que, a lo largo de los últimos años, el turismo en nuestro país se ha incrementado, año a año aumenta la cantidad de turistas que recibimos, y con ellos la oferta de servicios que estamos en capacidad de ofrecer.

2. Los servicios complementarios al transporte de carga internacional desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país, que resulten necesarios para la prestación del servicio de transporte, y siempre que se realicen en zona primaria de aduanas a los transportistas de carga internacional o a sujetos no domiciliados en el país que tengan titularidad de la carga de acuerdo con la documentación aduanera de tránsito internacional.

Se mantiene la misma lista de servicios complementarios reconocidos desde el Decreto Legislativo N° 821<sup>21</sup>, sin embargo, se permite que la prestación de estos servicios no solo sea a transportistas de carga internacional, sino también a sujetos no domiciliados en el país que tengan la titularidad de la carga.

3. El suministro de energía eléctrica a favor de los sujetos domiciliados en las zonas especiales de desarrollo (ZED). El suministro de energía eléctrica comprende todos los cargos que le son inherentes contemplados en la legislación peruana.

---

21

- a) Remolque: Se denomina así a la operación de ...
- b) Amarre o desamarre de boyas.
- c) Alquiler de amarraderos.
- d) Uso de área de operaciones.
- e) Movilización de carga entre bodegas de la nave.
- f) Transbordo de carga.
- g) Descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos.
- h) Manipuleo de carga.
- i) Estiba y desestiba.
- j) Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento.
- k) Practicaje.
- l) Apoyo a aeronaves en tierra (rampa).
- m) Navegación aérea en ruta.
- n) Aterrizaje-despegue.
- o) Estacionamiento de la aeronave.

Esta operación fue considerada exportación de servicios por primera vez mediante la Ley N° 29646, y estaba dirigida en forma general al suministro de energía eléctrica prestado a sujetos domiciliados en el exterior, al parecer se ha querido incluir esta operación de forma específica mediante la Ley N° 30641, para que no exista duda de que las Zonas Especiales de Desarrollo son consideradas zonas fuera del territorio nacional.

4. La prestación del servicio que se realiza parcialmente en el extranjero por sujetos generadores de rentas de tercera categoría para efectos del impuesto a la renta a favor de una persona no domiciliada en el país, siempre que su uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero.

Es la primera vez que se considera exportación de servicios las operaciones que se presten parcialmente en el extranjero.

Esta norma busca incentivar la exportación de servicios, es por ello que no restringe las operaciones a una lista cerrada, sin embargo, de los cinco requisitos que se deben cumplir para considerar que estamos frente a una exportación de servicios, el criterio de “uso, explotación y aprovechamiento de los servicios” parece generar dudas al momento de su aplicación, por este motivo se quiso aclarar en la Segunda Disposición Complementaria Final:

*“Para efecto de lo dispuesto en el literal d) del quinto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF y normas modificatorias, para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, a fin de determinar qué han estipulado respecto del lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que este genera al usuario no domiciliado.”*

### **3.2.4. Modificación incorporada por el Decreto Legislativo N° 1395**

En el marco de la Delegación de Facultades para legislar en materia tributaria otorgada por el Congreso de la República al Poder Ejecutivo mediante la Ley N° 30823 publicada en julio de 2018, se modificó el numeral 12 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV e ISC en los siguientes términos:

*“En ese sentido, la prestación del servicio que se realiza parcialmente en el extranjero por sujetos generadores de rentas de tercera categoría para efectos del impuesto a la renta a favor de una persona no domiciliada en el país, siempre que su uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero y el exportador del servicio se encuentre, de manera previa, inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.”<sup>22</sup>”*

Como lo señalamos anteriormente, existe un listado de operaciones que se consideran exportación de servicios, a pesar de que no cumplen con todos los requisitos que la norma señala, entre ellos, las operaciones que se prestan parcialmente en el extranjero, a la cuales mediante esta modificación se les incorpora la exigencia de la inscripción previa en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

---

<sup>22</sup> El subrayado es el texto incorporado a raíz de la modificación.

## **CAPITULO IV: TRATAMIENTO NORMATIVO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN LA REPÚBLICA DE CHILE**

En este capítulo haremos un análisis de la legislación comparada para identificar el tratamiento tributario del Impuesto al Valor Agregado para la exportación de servicios que aplican otras legislaciones similares a las del Perú.

Analizaremos a la República de Chile, debido a que es un país que en los últimos años ha puesto gran interés en la promoción de la exportación de sus servicios, y del análisis estadístico contemplado en el Capítulo I de este trabajo se evidencia un crecimiento importante, llegando a exportar en el año 2018 más de USD 10,000 millones de dólares.

### **4.1. República de Chile**

#### **4.1.1. Antecedentes**

Chile tiene gran interés en promover la exportación de sus servicios al resto del mundo, ha identificado que su economía se encuentra fuertemente conformada por el sector servicios,



es así como en el año 2016 creó un Comité Técnico Público Privado de Exportación de Servicios cuyo objetivo es fomentar las operaciones de exportación de servicios.

Este Comité ha elaborado diversos documentos que promueven información sobre el tratamiento de la exportación de servicios en Chile, asimismo ha identificado cuales son las ventajas comparativas de Chile en la exportación de servicios, de acuerdo a lo siguiente:

Figura 4.1 Ventajas comparativas para exportar servicios de Chile



Toolkit de Presentación de Comercio de Servicios

Fuente: Página Web de Chileservicios

En los aspectos regulatorios encontramos que Chile considera como una de sus ventajas comparativas en el comercio de servicios “evitar la exportación de impuestos”, y es evidente que el impuesto al que hace referencia es el Impuesto al Valor Agregado, por tanto, a continuación, haremos un breve detalle del tratamiento tributario del IVA que Chile aplica a sus operaciones de exportación de servicios.

#### 4.1.2. Tratamiento del IVA en Chile



La norma que regula el Impuesto al Valor Agregado en Chile es el Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, publicado el 31 de diciembre de 1974, y leyes modificatorias.

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en adelante la Ley, determina que la prestación de servicios y la utilización de servicios en el país se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado con la tasa de 19%<sup>23</sup>, sin importar el lugar donde se pague o perciba la contraprestación, pudiendo ser en Chile o en el extranjero.

Se contempla como definición de servicio:

Aquella acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en el N° 3 y N° 4, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las cuales corresponden a servicios industriales, comerciales, servicios relacionados con la minería, actividades extractivas, entre otros, siempre que no sean servicios prestados por profesionales o técnicos de forma independiente. (Decreto Ley N° 825, artículo 2)

Sobre el lugar de prestación del servicio, la misma Ley señala que los servicios se entienden prestados en el territorio, cuando la actividad que genera servicio se desarrolla en el país, independientemente del lugar donde se utilice.

#### **4.1.3. Inafectación del IVA para las operaciones de exportación de servicios**

Al respecto la Ley sobre el Impuesto a las ventas y servicios dispone que:

Estarán exentos del Impuesto al Valor Agregado los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

---

<sup>23</sup>Artículo 14° del Decreto Ley N° 825 Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicio de Chile.

La exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero. (Decreto Ley N° 825, artículo 12 letra E) N° 16)

Este último párrafo fue modificado recientemente a fin de incorporar también a aquellas operaciones prestadas parcialmente en Chile.

A su vez, el artículo 36 del Decreto Ley dispone que los exportadores tendrán derecho a recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tienen respecto del arancel pagado al importar bienes para el mismo objeto.

En ese sentido, Chile otorga los beneficios antes mencionados a las operaciones de exportación de servicios, siempre que cumplan con los siguientes requisitos mínimos:

1. Prestador del servicio debe ser sujeto domiciliado o residente en Chile
2. Usuario del servicio debe ser un sujeto no domiciliado ni residente en Chile
3. El servicio debe ser prestado total o parcialmente en Chile
4. El servicio debe ser utilizado íntegramente en el extranjero
5. El servicio debe ser calificado como exportable por el Servicio Nacional de Aduanas de Chile.

En relación con el último supuesto, mediante la Resolución Exenta N° 2.511 se regularon los requisitos que un servicio debe cumplir para que sea calificado como exportable por el Servicio Nacional de Aduanas, siendo los siguientes:

1. El servicio deberá ser:
  - a) Realizado en Chile y prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país.
  - b) Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
  - c) Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.
2. El prestador del servicio deberá desarrollar la actividad pertinente en Chile,

manteniendo domicilio o residencia en el país, o a través de una sociedad acogida a las normas del artículo N° 41 D de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Podemos verificar que los requisitos para calificar como exportable un servicio son casi los mismos que se encuentran en la Ley del IVA, adicionando únicamente el que sea susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

Con la calificación, lo que el Servicio Nacional de Aduanas hace es verificar previamente que se cumplan los requisitos de la norma, lo que genera seguridad sobre el tratamiento aplicable a la operación que se va a realizar.

En esa línea, el Servicio Nacional de Aduanas de Chile ha aprobado un listado de servicios calificados como exportables. En caso de que el servicio a exportar no se encuentre en este listado, es posible solicitar su calificación e incorporación.

El procedimiento de calificación de los servicios se hace mediante formulario virtual, al cual se accede en el sitio virtual <https://aduana.chilesinpapeleo.cl/tramites/disponibles>, en el cual se identifica el peticionario, tipo de servicio, características y etapas, adicionalmente se podrá requerir la presentación de estudios, análisis o dictámenes técnicos a consultores externos, previamente reconocidos por el Servicio de Aduanas. El plazo para resolver la calificación es de 35 días hábiles como máximo.

Actualmente, Chile considera los siguientes tipos de servicios como operaciones susceptibles de ser exportadas:

Tabla 4.1 Tipos de Servicios Exportables de Chile

<b>GRUPO</b>	<b>SERVICIO</b>
<b>SERVICIOS PROFESIONALES</b>	
1Aa	Servicios Jurídicos
1Ab	Servicios de Contabilidad, Auditoría y Teneduría de Libros
1Ac	Servicios de Asesoramiento Tributario
1Ad	Servicios de Arquitectura

- 1Ae | Servicios de Ingeniería
- 1Af | Servicios Integrados de Ingeniería

**SERVICIOS INFORMATICOS**

- 1Ba | Servicios de Consultores en instalación de equipo de informática
- 1Bb | Servicios de Aplicaciones de Programas de Informática
- 1Bc | Servicios de Procesamiento de Datos
- 1Bd | Servicios de Base de Datos
- 1Be | Otros Servicios de Informatica

**SERVICIOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO**

- 1Ca | Servicios de Investigación y Desarrollo de las Ciencias Naturales
- 1Fa | Servicios de Publicidad
- 1Fb | Servicios de Investigación de mercados y Encuestas de opinión
- 1Fc | Otros servicios de Asesoría en Gestión
- 1Fe | Servicios de Ensayo y Análisis Técnicos
- 1Fm | Servicios Conexos de Consultores en Ciencia y Tecnología
- 1Fn | Servicios de Mantenimiento y Reparación de Equipo
- 1Fr | Servicios de Editoriales y de Imprenta
- 1Ft | Otros (Servicios de Diseño)
- Otros (Servicios de Call Center)
- Otros (Servicios de Administración de Empresas)
- Otros (Servicios de Dibujo Técnico)
- Otros (Servicios de Traducción)
- Otros (Servicios de Suministro de Registros Estadísticos)
- Otros (Servicios de Agencia de Prensa y Medición de Rating)
- 2Ca | Servicios de Teléfono
- 2Cb | Servicios de Transmisión de Datos con conmutación de paquetes
- 2Cc | Servicios de Transmisión de Datos con conmutación de circuitos
- 2Cj | Extracción de Información en línea y de bases de datos
- 2Co | Otros servicios de telecomunicaciones
- 2Df | Otros (Servicios de grabación, filmación, animación, producción)

**SERVICIOS DE ENSEÑANZA**

- 5B | Servicios de Enseñanza Secundaria
- 5C | Servicios de Enseñanza Superior
- 5E | Otros servicios de enseñanza

**SERVICIOS FINANCIEROS**

- 7Ab | Servicios de seguros distintos de los seguros de vida
- 7Bb | Servicios de Asesoramiento y Otros servicios financieros auxiliares

7C	Otros (Servicios de Intermediación Financiera, excepto seguros y fondos de pensiones)
----	---

#### **SERVICIOS DE TRANSPORTE**

11Ab	Servicios de Transporte de Combustible
11Ha	Servicios de Carga y Descarga
11Hb	Servicios de Almacenamiento
11Hd	Otros servicios

#### **OTROS SERVICIOS NO CONTEMPLADOS EN OTRA PARTE**

12	Otros servicios calificados por Aduanas
----	---

Elaboración Propia

Fuente: Listado de Servicios de Chileservicios vigente a partir del 1 de junio de 2016

#### **4.1.4. Procedimiento de la Exportación de Servicios**

Para realizar una operación de exportación de servicios desde Chile hacia el extranjero se requiere la presentación del Documento Único de Salida (DUS): en caso de que el valor FOB sea menor a US\$ 2 000.00, se podrá presentar el Documento Único de Salida Simplificado Declaración Simplificada de Servicios (DUSSI).

Al DUS debe adjuntar la Factura Comercial de la prestación del servicio y en caso el servicio haya sido calificado por el Servicio Nacional de Aduanas a pedido del exportador, también deberá adjuntar la Resolución de calificación del servicio como exportable.

De lo antes mencionado podemos concluir que, la evaluación previa de los requisitos para calificar un servicio como exportable, entre ellos el de utilización del servicio, genera predictibilidad, ya que la calificación es de aplicación para todo aquel que quiera realizar la misma operación.

De esta manera se elabora una especie de banco de operaciones consideradas como exportables, lo cual da mayor seguridad jurídica y agilidad al emergente sector de exportación de servicios de Chile.

## **CAPITULO V: ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS RESTRICTIVOS DEL IGV EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL PERÚ**

Para el siguiente análisis, partimos de la última normativa emitida en el Perú con el fin de fomentar las operaciones de exportación de servicios, nos referimos a la Ley N° 30641, que modificó el TUO de la Ley del IGV e ISC, y entró en vigencia a partir de setiembre de 2017; y del Decreto Supremo N° 342-2017-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del IGV e ISC para adecuarlo.

Con la dación de esta Ley se eliminó el listado de servicios contenidos en el Apéndice V del TUO de la Ley del IGV, y se creó el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT como requisito previo para el reconocimiento de las operaciones de exportación de servicios.

Con la Ley N° 30641 los requisitos para considerar que un servicio es exportable y por tanto no afecto al IGV son los siguientes:

- a) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.

- d) El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.
- e) El exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

Los primeros tres requisitos son de cumplimiento objetivo ya que pueden ser verificados fácilmente mediante la documentación que sustenta la operación. Sin embargo, consideramos que los dos últimos son elementos que, en lugar de fomentar el desarrollo de las exportaciones de servicios, resultan siendo restrictivos por las razones que se detallarán a continuación.

### **5.1. Análisis de la aplicación del criterio “Uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero” como elemento restrictivo**

El criterio “Uso, explotación o aprovechamiento de los servicios” se encuentra regulado en el inciso d) del quinto párrafo del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV e ISC, fue incorporado por primera vez mediante el Decreto Supremo N° 269-91-EF bajo el término: “utilizado económicamente en el exterior”.

Antes de su incorporación para que las operaciones se considerarán exportación de servicios, bastaba con que sean prestadas en el país por un sujeto domiciliado a un sujeto no domiciliado, y que existiera de por medio una contraprestación. Creemos que a causa del reducido número de operaciones de exportación de servicios que se realizaban en esa época, no valía la pena poner mayor esmero en su regulación, por lo que, en caso de duda, se utilizaban las definiciones de “exportación” contenidas en el Diccionario de la Lengua Española, o el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas.

Sin embargo, en los años 80s se inició en el mundo mayor preocupación por regular las operaciones de exportación de servicios, tal vez debido a que por esos tiempos se venía



desarrollando la regulación internacional del comercio de servicios en la denominada “Ronda de Uruguay” que tuvo inicios a principios de 1986 y culminó a finales de 1993.

A causa del contexto internacional, el Perú se vio en la necesidad de determinar el tratamiento tributario del Impuesto General a las Ventas aplicable a las operaciones de exportación de servicios, para lo cual se evaluaron como alternativas las dos Teorías del IVA en el Comercio Internacional:

- **Tributación en el país de origen:** Es decir, según Álvarez y Uriol, cada país grava los bienes producidos en el interior de su territorio con independencia del lugar en que se lleve a cabo su consumo. Así se gravan las exportaciones mientras que quedan exentas las importaciones.
- **Tributación en el país de destino:** Para Álvarez y Uriol, cada país grava los bienes y servicios destinados al consumo en su territorio con independencia del origen de los mismos. Esto implica que las exportaciones están exentas de la aplicación del impuesto, mientras las importaciones se encuentran gravadas en los mismos términos que la producción doméstica.

El Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 001-2-2000 señala que mediante el Decreto Supremo N° 269-91-EF el Perú adopta por primera vez el criterio de vinculación aplicable para inafectar el consumo final de un servicio en el exterior:

*“Que, dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado, cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un solo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del “crédito fiscal” o “impuesto contra impuesto”;*

*Que si bien esta mecánica no tiene mayores inconvenientes cuando las operaciones del ciclo económico son efectuadas dentro de un mismo territorio, presenta algunos problemas cuando los sujetos intervinientes pertenecen a distintas jurisdicciones, optando nuestra legislación por un esquema de “Tributación en el país de destino”, mediante el cual se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el*



*sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado, de tal forma que la operación constituye una exportación para el país donde fue prestado este servicios, encontrándose gravado con tasa cero, lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos que afectaron sus adquisiciones, mediante el mecanismo “impuesto contra impuesto”;*

*Que, en ese sentido, **para calificar una operación como exportación de servicios, resultaba relevante determinar si el consumo de estos se había producido en el exterior por lo que era indispensable determinar el criterio de vinculación que nuestra legislación adoptaría para gravar tal consumo;***

***Que dicho criterio recién fue adoptado con el Decreto Supremo N° 269-91-EF, ....”***

Por lo tanto, el Perú adoptó la Teoría de Tributación en el País de Destino, determinando como criterio de vinculación el de Territorialidad con la variante de “utilización del servicio”.

A su vez, el Tribunal Fiscal se pronunció, en la misma Resolución, sobre la aplicación del criterio “utilizado económicamente en el exterior”, manifestando lo siguiente:

*“Que respecto al mes de diciembre de 1991, el artículo 33° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, que entró en vigencia el 22 de noviembre de 1991, establecía que para la aplicación del artículo 28° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se consideraba como exportación de servicios, la prestación que de estos se efectuaba en el país a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios se hubieren utilizado económicamente en el exterior;*

*Que durante este periodo el tema en discusión se centra en determinar si los servicios prestados por la recurrente en el país a favor de un no domiciliado fueron utilizados o no económicamente en el exterior;*

*Que es preciso anotar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el periodo acotado, señalaban qué debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el*

*Diccionario de la Lengua Española, que “utilizar” significa aprovecharse de una cosa;*

*Que en ese orden de ideas, cuando la ley hacía referencia a “ ... que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior”, debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, **el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior;** criterio que posteriormente fue recogido por el literal d) numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF”*

La Decisión 599 de la CAN también utiliza el mismo término como requisito para considerar una operación como exportación de servicios, en su artículo 13° inciso c) dispone: “que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador.

De las estadísticas contempladas en el Capítulo I del presente trabajo se puede evidenciar que las exportaciones de servicios en el Perú no han tenido un incremento significativo en los últimos años en comparación con las estadísticas mundiales que demuestran que la exportación de servicios está en pleno apogeo.

Es por ello que, con el fin de fomentar la exportación de servicios, mediante la Ley N° 30641 se buscó mejorar el tratamiento tributario del IGV eliminando de esta manera la lista restrictiva de servicios contenida en el Apéndice V y aclarando el requisito “uso, explotación o aprovechamiento del servicio”:

*“Para efecto de lo dispuesto en el literal d) del quinto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado mediante el Decreto Supremo 055-99-EF y normas modificatorias, para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las*

*condiciones contractuales de cada caso en particular, a fin de determinar qué han estipulado respecto del lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que este genera al usuario no domiciliado.*

De la simple lectura de esta disposición podría entenderse que para demostrar que el uso, explotación o aprovechamiento del servicio se realizó en el extranjero, bastaría con que en el contrato se consigne de forma precisa el lugar donde se dará el primer acto de disposición del servicio. Sin embargo, para una correcta interpretación, es preciso concordar esta disposición con lo regulado en el Reglamento del TUO de la Ley del IGV.

Mediante el Decreto Supremo N° 342-2017-EF se modificó el artículo 9° del Reglamento del TUO de la Ley del IGV, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 029-94-EF, disponiendo que para que los servicios se consideren exportados se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) *Los servicios deben ser prestados a título oneroso y la retribución o ingreso por los mismos debe considerarse renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no se encuentre afecto a este último impuesto.*
- b) *Los servicios se considerarán prestados desde el país hacia el exterior cuando:*
  - i. *La prestación del servicio por parte de la persona domiciliada en el país se realiza íntegramente en el Perú; y,*
  - ii. *El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero, para lo cual se considera el lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que el servicio genera al usuario no domiciliado. **Para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, teniendo en cuenta no sólo lo señalado en los contratos sino también lo acordado a través de otros medios de prueba a efecto de determinar el lugar***

**donde efectivamente se realiza dicho uso, explotación o aprovechamiento.**

*Lo señalado en el párrafo precedente no limita las facultades de fiscalización que tiene la SUNAT.*

- c) *A fin de considerar los servicios como exportación el exportador de servicios debe, de manera previa a dichas operaciones, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT. Para efecto de determinar el momento en que se realizan las operaciones se utilizarán las mismas reglas que se aplican para efecto del nacimiento de la obligación tributaria del IGV en el caso de servicios.”*

Con esto, lo regulado en la disposición complementaria final de la Ley N° 30641 fue introducido en el Reglamento del TUO de la Ley del IGV, agregándose además la posibilidad de evaluar otros medios de prueba, diferentes del contrato, para determinar el lugar donde efectivamente se realiza el uso, explotación o aprovechamiento del servicio.

Podemos ver que todo el esfuerzo se puso en determinar la definición del criterio “uso, explotación o aprovechamiento de los servicios”, sin embargo, ello no facilitó su aplicación, por el contrario, se hizo más compleja al disponer que el cumplimiento del criterio se verificará en cada caso en particular, no solo de acuerdo a lo contemplado en el contrato, sino también mediante otros medios de prueba, esto último genera cierta incertidumbre.

La problemática de la aplicación de este criterio surge debido a que, si bien en algunos casos es fácilmente identificable donde se da la primera disposición del servicio, en la mayoría de los casos, debido a que cada vez el diseño de los servicios tiende a ser más complejo con el fin de atender las necesidades que el mundo requiere, no es tan sencillo determinar donde se dio la primera disposición del servicio.

Pensamos que, es evidente que el criterio de “uso, explotación o aprovechamiento del servicio en el exterior” es un requisito que no puede eliminarse dado el diseño del Impuesto General a las Ventas, el cual solo exime su afectación para aquellos servicios que no sean consumidos en el país, sin embargo, resulta necesario eliminar el carácter restrictivo que su aplicación ocasiona.

En ese sentido, de acuerdo con la Decisión 599 de la CAN las condiciones mínimas que debe tener un servicio para considerar que ha sido exportado son:

- a) Que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador;
- b) Que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador;
- c) Que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador;
- d) **Que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.**

En el Perú, ya se han recogido las tres primeras condiciones, sin embargo, creemos que la cuarta condición podría resolver el problema de la aplicación del criterio “uso, explotación o aprovechamiento del servicio”, ya que su cumplimiento resulta ser mucho más objetivo.

Para ello, proponemos en primer lugar la creación de un mecanismo similar al aplicado en Chile, que consiste en la aprobación de un listado de operaciones que se consideran exportación de servicios, este listado no es limitativo, como lo era el Apéndice V, sino que permite incorporar nuevas operaciones conforme los exportadores lo van solicitando.

Los servicios incorporados en el listado no serán revisados nuevamente con el fin de verificar el cumplimiento del requisito uso, explotación y aprovechamiento en el exterior, sino que su incorporación en el listado dará por sentado el cumplimiento de este requisito.

En segundo lugar, proponemos incorporar a nuestra legislación el requisito contenido en el inciso d) del artículo 13 de la Decisión 599 de la CAN, pero vinculado al criterio “uso, explotación o aprovechamiento en el exterior”, con ello, en caso de dudas sobre el lugar donde se dio la primera disposición del servicio, bastara con que se verifique que el pago

efectuado como contraprestación del servicio no ha sido registrado como costo o gasto en el Perú para considerar que se exporto el servicio.

Actualmente, gracias a las tecnologías de la información, a los libros y registros electrónicos, y a la facturación electrónica – teniendo en cuenta que por toda operación de exportación debe obligatoriamente emitirse factura electrónica – es mucho más fácil y rápido constatar si el servicio ha sido registrado como costo o gasto en el Perú.

A manera de resumen, la aplicación del criterio “uso, explotación o aprovechamiento del servicio en el exterior” se entenderá cumplida si el servicio se encuentra incorporado en el listado que para ello se cree, y que en caso surgiera alguna duda respecto de la verificación de este criterio, se exigirá el cumplimiento del nuevo requisito – que el servicio no haya sido registrado como costo o gasto en el Perú – para considerar que fue exportado.

## **5.2. Análisis del Registro de Exportadores de Servicios como el elemento restrictivo**

El Registro de Exportadores de Servicios creado a raíz de lo dispuesto en la Ley N° 30641, es de obligatorio cumplimiento, caso contrario el servicio perderá la calificación de exportable, aun cuando hubiera cumplido con los demás requisitos señalados en el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV.

Mediante la Resolución de Superintendencia N° 312-2017-SUNAT se dictaron las normas que regulan este Registro, disponiendo los siguientes requisitos para la inscripción:

1. Su número de RUC no se encuentre con baja de inscripción o con suspensión temporal de actividades.
2. No tenga la condición de no habido.
3. Se encuentre sujeto al Régimen General, Régimen Especial o al Régimen MYPE Tributario.

Estos requisitos son verificados automáticamente al momento de solicitar la inscripción en el Registro, con lo cual la aprobación es automática, procediendo de oficio la SUNAT a incluir dentro de la información del RUC la indicación de que el contribuyente se encuentra en el Registro de Exportadores de Servicios.

Para la inscripción en el Registro se debe ingresar al Portal SOL de la SUNAT con el RUC, usuario y contraseña, ubicar la opción “Exportadores de Servicios” en la pestaña “Mi RUC y Otros Registros” y seleccionar el tipo de servicio que se piensa exportar.

Necesariamente se debe elegir una opción en la pestaña “Tipo de Servicio”, aun si se piensa exportar más de un tipo de servicio, o si el servicio que se piensa exportar no se encuentra en el listado.

Figura 5.1 Formulario de Inscripción al Registro de Exportadores de Servicios

The screenshot displays the SUNAT web interface. At the top, there is a navigation bar with the SUNAT logo on the left and links for 'Buzón Electrónico', 'Favoritos', and 'Imprimir' on the right. Below this is a blue header bar containing the date '09/08/2019 10:18', the user name 'Bienvenido, SARAVIA GUEVARA PATRICIA LORENA', the location 'Domicilio: Habido', and a 'Salir' button. The main content area is divided into a left sidebar and a central panel. The sidebar, titled 'MI RUC Y OTROS REGISTROS', lists various options: 'Mis Datos del RUC', 'Actualizo información de mi RUC', 'Reporte Tributario y Aduanero', 'T-Registro', 'Registro del Trab. del Hogar y sus derechohabientes', 'Exportadores de Servicios' (which is highlighted), and 'Envío Reporte Tributario'. The central panel, titled 'INSCRIPCIÓN', contains the following text: 'Estimado Contribuyente', 'Bienvenido al módulo de Inscripción, modificación y Baja del Registro de Exportadores de Servicios, por favor tenga en consideración lo siguiente:', and a bulleted list of instructions. Below the text is a dropdown menu labeled 'Seleccione Tipo de Servicio:' with the selected option 'SERVICIOS DE CONSULTORIA, ASESORIA Y ASISTENCIA TECNICA.' and an 'Aceptar' button.

Fuente: Clave SOL SUNAT



Figura 5.2 Listado de Servicios del Formulario de Inscripción del Registro de Exportadores de Servicios



Fuente: Clave SOL SUNAT

El Listado de Tipos de Servicios incorporada en el Registro de Exportadores de Servicios, parece contradecir lo regulado en la Ley, ya que es una lista cerrada que aparentemente restringe las operaciones que pueden ser exportadas, y no deja claro que podría suceder en el caso de que se elija erróneamente el tipo de servicio exportado, o por no encontrar el tipo de servicio que se realiza se marque cualquier otro, tampoco se puede considerar que al elegir alguno de estos servicios se da por validado el cumplimiento de los requisitos señalados en la Ley para que la operación se considere exportación de servicios.

Asimismo, consideramos que los requisitos que se exigen para la inscripción en el Registro de Exportadores de Servicios son redundantes, ya que al tratarse de un registro dentro de otro registro mucho más amplio (El Registro Único de Contribuyente – RUC), la información que se solicita ya se encuentra declarada en el primero.

En concreto, el Registro de Exportadores de Servicios, tal cual está diseñado, es un elemento restrictivo de las operaciones de exportación de servicios, no ayuda a la Administración Tributaria a contar con un mejor control tributario de las operaciones de exportación de servicios; tampoco ayuda al exportador de servicios a tener la certeza que al inscribirse está cumpliendo con los requisitos para considerar sus operaciones como exportables; ni siquiera



tiene un fin estadístico que permita recabar información sobre los tipos de exportadores de servicios, tipos de servicios exportados, montos negociados, países a los cuales se exporta, entre otros.

Consideramos que el Registro de Exportadores de Servicio aprobado mediante la Resolución de Superintendencia N° 312-2017-SUNAT es un elemento restrictivo de las operaciones de exportación de servicios; y en su lugar proponemos que se cree un Registro de Exportadores de Servicios, cuya inscripción otorgue a los exportadores la validación del cumplimiento de los requisitos contenidos en los incisos b), c) y d) del quinto párrafo del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV y del artículo 9° del Reglamento del TUO de la Ley del IGV, un registro con estas características si contribuirá con el fomento de las exportaciones de servicios pues generaría seguridad jurídica, ya que los exportadores de servicios tendrían la certeza que las operaciones realizadas se encuentran inafectas del IGV.



## CONCLUSIONES

1. La tendencia mundial y de los países de la Región demuestran un crecimiento sostenido de las exportaciones de servicios, siendo por ello importante identificar los elementos del Impuesto General a las Ventas que limitan el crecimiento de estas operaciones en el Perú.
2. La regulación clara y precisa del tratamiento del IGV para las operaciones de exportación de servicios resulta ser de gran importancia para el desarrollo y crecimiento de éstas.
3. El requisito “uso, explotación o aprovechamiento en el exterior” genera gran controversia al momento de su aplicación, ya que, si bien se cuenta con una definición de este requisito, su aplicación es confusa al tener que verificarse en cada caso específico, generando con ello inseguridad jurídico-tributaria en el exportador de servicios.
4. El requisito de previa inscripción en el Registro de Exportadores de Servicios, de la manera como está diseñado, es un elemento restrictivo de las exportaciones de servicios, debido a que su cumplimiento obligatorio no genera ningún beneficio para el exportador, sin embargo, el incumplimiento podría acarrear la pérdida de la calificación de exportable de la operación, y con ello la pérdida de la inafectación del IGV.

## RECOMENDACIONES

A continuación, detallaremos las recomendaciones:

1. Con el fin de facilitar la aplicación del criterio “uso, explotación y aprovechamiento en el exterior”, se propone la creación de un listado de operaciones consideradas exportación de servicios, este listado tendría como principal característica que no sería limitativo, como lo era el Apéndice V, sino que permitiría incorporar nuevas operaciones conforme los exportadores lo van solicitando.
2. Se propone la incorporación del criterio contenido en el inciso d) del artículo 13 de la Decisión 599 de la CAN a nuestra legislación interna, referido a la constatación de que el pago efectuado por el servicio no sea registrado como costo o gasto en el Perú, siempre que se vincule con el criterio “uso, explotación o aprovechamiento del servicio tenga lugar en el extranjero”, de esta forma, en caso de duda sobre el lugar donde fue utilizado o consumido el servicio, con la verificación de que el servicio no fue registrado como costo o gasto en el Perú sería suficiente para considerar que fue consumido en el extranjero, por lo tanto, exportado.
3. Con el fin de eliminar el carácter restrictivo que genera la inscripción previa en el Registro de Exportadores de Servicios, se propone que esta inscripción sea de carácter constitutivo, es decir que a través de la inscripción se verifique y valide el cumplimiento de los requisitos para considerar una operación de servicio como exportable, un registro con estas características daría certeza al exportador sobre la inafectación del IGV, y contribuiría al fomento de las exportaciones de servicios en el Perú.

## REFERENCIAS

- Álvarez García, Santiago y URIOL EGIDO, Carmen. «La armonización de la imposición indirecta en la Unión Europea». En Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez. Oviedo: Universidad de Oviedo, 2000, pp. 40 y 41
- Bravo Sheen, David; Villanueva, Walker (1998). La Imposición al Consumo en el Perú. Estudio Caballero Bustamante
- Comunidad Andina de Naciones. Acuerdo de Integración Subregional Andino. Acuerdo de Cartagena. 1969.
- Comunidad Andina de Naciones. Decisión 439, Marco General de Principios y Normas para la Liberalización del Comercio de Servicios en la Comunidad Andina.
- Comunidad Andina de Naciones. Decisión 599, Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado de la Comunidad Andina.
- Chávez Gonzales, A. M.; Análisis económico del IGV y su incidencia en el mercado
- Chile Servicios. (agosto de 2019). <https://chileservicios.com/>
- Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios de Chile. (31 de diciembre de 1974). Recuperado de: <http://bcn.cl/1uv32>
- Díaz Mier, M. A. (2008). Una aproximación al comercio internacional de servicios: Su importancia creciente. Economía Industrial, (367), 93-106.
- Flores Duran, Gloria (2012). Exportación de Servicios. Dificultades Tributarias. Centro de Estudio Tributarios de la Universidad de Chile.
- Lista de clasificación sectorial de los servicios — MTN/GNS/W/120
- Mora, E. (2008). La regulación del comercio de servicios. Información Comercial Española, ICE: Revista De Economía, (843), 135-148.
- Organización Mundial del Comercio (1995). Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.
- Organización Mundial del Comercio (2018): Examen Estadístico del Comercio Mundial 2018.

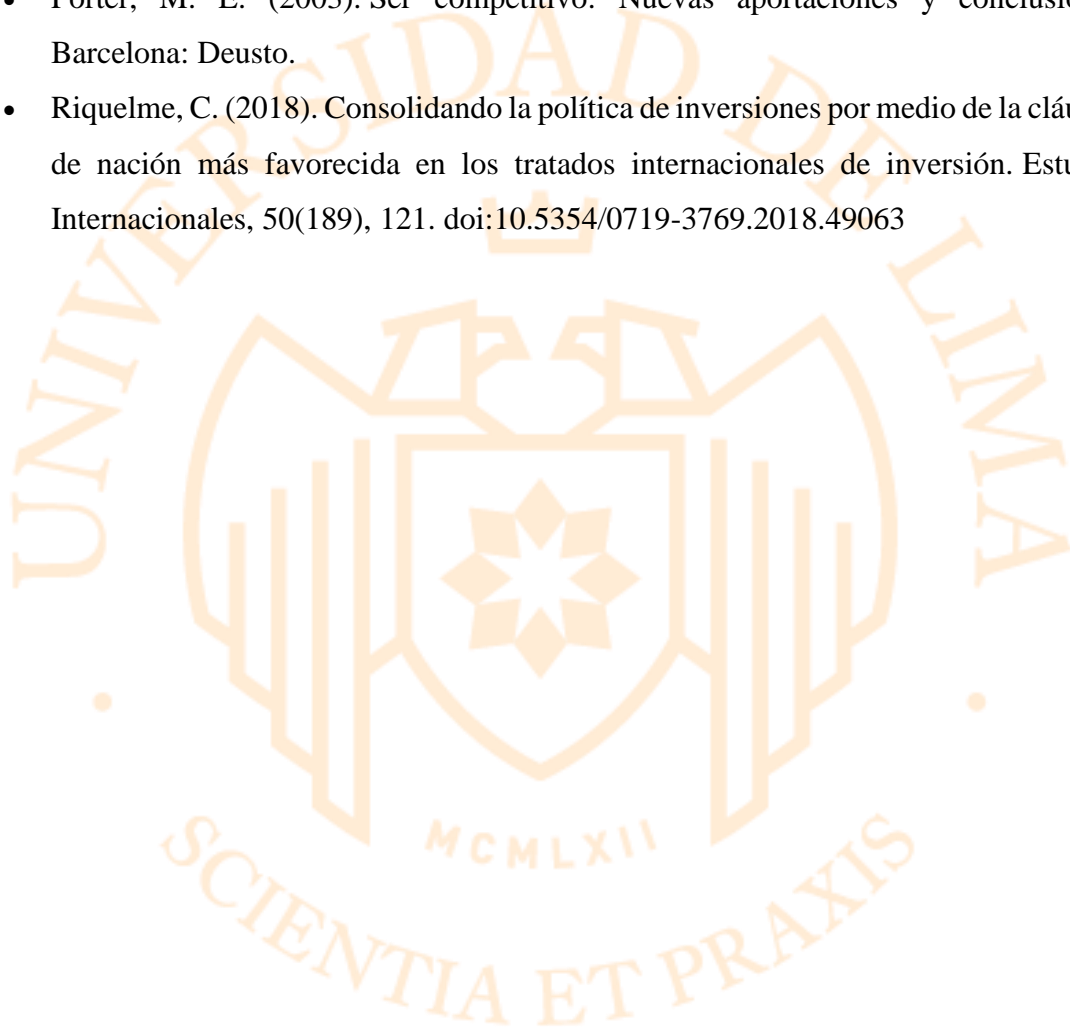
- Umaña-Peña, R., & Álvarez-Dardet, C. (2005). El acuerdo general sobre el comercio de servicios y sus implicaciones para la salud pública. *Gaceta Sanitaria*, 19(6), 475-480. doi:10.1157/13082795
- Venegas Álvarez, Sonia (2016). *Derecho Fiscal. Parte General e Impuestos Federales*. Ciudad de México: Oxford.



## BIBLIOGRAFIA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria (España). (2009). IVA 2009: Manual práctico. Madrid: Agencia Tributaria.
- Basaldúa, R. X. (2007). La Organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Castélls, A. (1974). La cláusula de la nación más favorecida en las relaciones comerciales desarrollo subdesarrollo. París: Alenconnaise.
- Cedillo, E. R. (2013). La generalización del impuesto al valor agregado: ¿Una opción para México? *Revista Mexicana De Ciencias Políticas y Sociales*, 58(219), 75-101.
- Centro de Comercio Internacional UNCTAD/OMC. (2004). El comercio de servicios: Libro de respuestas para pequeños y medianos exportadores. Lima: PROMPEX.
- Cruz, M. (2009). Ventajas comparativas y política industrial en una economía abierta: Comentario. *Investigación Económica*, 68, 167-169.
- Díaz Mier, M. A. (2008). Una aproximación al comercio internacional de servicios: Su importancia creciente. *Economía Industrial*, (367), 93-106.
- Fernández Masiá, E. (2007). Atribución de competencia a través de la cláusula de nación más favorecida: Lecciones extraídas de la reciente práctica arbitral en materia de inversiones extranjeras. *Revista Electrónica De Estudios Internacionales*, (13)
- Leonardo Becker, Sebastian; Bertona Morcos, Valentina; Wiederhold, Kevin (2013). Impuesto al Valor Agregado: Recupero del Crédito Fiscal orientado a pequeños exportadores. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo. Argentina.
- López, A., Niembro, A., & Ramos, D. (2014). La competitividad de América latina en el comercio de servicios basados en el conocimiento. *Revista De La CEPAL*, (113), 23.
- Magretta, J. (2014). Para entender a Michael Porter: Guía esencial hacia la estrategia y la competencia. México, D.F: Grupo Editorial Patria.

- Martínez Ballesteros, D. A. (2006). Retos para la política ambiental: El debate internacional sobre el comercio de bienes y servicios ambientales. *Observatorio De Políticas, Ejecución y Resultados de la Administración Pública (OPERA)*, 6(6), 233-254.
- Organización Mundial del Comercio: Examen Estadístico del Comercio Mundial 2017
- Porter, M. E. (2003). *Ser competitivo: Nuevas aportaciones y conclusiones*. Barcelona: Deusto.
- Riquelme, C. (2018). Consolidando la política de inversiones por medio de la cláusula de nación más favorecida en los tratados internacionales de inversión. *Estudios Internacionales*, 50(189), 121. doi:10.5354/0719-3769.2018.49063







**ANEXOS**

## ANEXO 1: DATOS ESTADÍSTICOS DEL BANCO MUNDIAL

Tabla 1.1 Exportación de servicios en el Mundo (1980 – 2018)

AÑO	MONTO (BoP, current US\$)	Variacion Porcentual
1980	\$413,732,743,772	
1981	\$425,051,873,371	2.74%
1982	\$421,991,681,655	-0.72%
1983	\$413,323,092,634	-2.05%
1984	\$422,680,984,313	2.26%
1985	\$440,309,210,576	4.17%
1986	\$518,006,919,683	17.65%
1987	\$608,723,454,980	17.51%
1988	\$673,101,391,767	10.58%
1989	\$730,272,007,625	8.49%
1990	\$883,196,214,563	20.94%
1991	\$925,434,982,432	4.78%
1992	\$1,037,661,657,120	12.13%
1993	\$1,042,890,383,409	0.50%
1994	\$1,130,771,315,593	8.43%
1995	\$1,293,516,047,515	14.39%
1996	\$1,387,524,638,327	7.27%
1997	\$1,488,368,676,456	7.27%
1998	\$1,514,701,517,298	1.77%
1999	\$1,576,006,194,213	4.05%
2000	\$1,684,428,342,306	6.88%
2001	\$1,683,162,655,401	-0.08%
2002	\$1,801,515,629,327	7.03%
2003	\$1,997,817,064,143	10.90%
2004	\$2,432,799,111,303	21.77%
2005	\$2,696,349,137,933	10.83%
2006	\$3,036,247,512,488	12.61%
2007	\$3,627,438,100,363	19.47%
2008	\$4,077,292,056,087	12.40%
2009	\$3,640,758,344,946	-10.71%
2010	\$3,923,676,578,231	7.77%
2011	\$4,478,588,731,968	14.14%
2012	\$4,605,615,516,201	2.84%

2013	\$4,899,628,349,917	6.38%
2014	\$5,214,085,295,930	6.42%
2015	\$5,001,727,105,275	-4.07%
2016	\$5,059,767,348,240	1.16%
2017	\$5,456,421,078,364	7.84%
2018	\$5,836,559,656,492	6.97%

Tabla 1.2 Exportación de servicios en los países de la CAN (millones USD)

Country Name	Bolivia	Colombia	Ecuador	Peru
1980	\$87,900,000	\$1,341,992,780	\$367,000,000	\$714,600,000
1981	\$93,000,000	\$1,148,369,480	\$398,600,000	\$770,000,000
1982	\$82,300,000	\$1,335,097,740	\$381,000,000	\$784,000,000
1983	\$103,000,000	\$844,000,000	\$315,000,000	\$711,000,000
1984	\$93,500,000	\$927,000,000	\$291,000,000	\$670,100,000
1985	\$96,500,000	\$855,000,000	\$397,000,000	\$695,000,000
1986	\$121,100,000	\$1,108,000,000	\$441,000,000	\$680,920,000
1987	\$131,500,000	\$1,166,000,000	\$421,000,000	\$792,940,000
1988	\$128,300,000	\$1,408,000,000	\$440,000,000	\$831,250,000
1989	\$143,300,000	\$1,291,000,000	\$516,000,000	\$835,940,000
1990	\$145,900,000	\$1,600,000,000	\$538,000,000	\$771,000,000
1991	\$157,000,000	\$1,593,000,000	\$556,000,000	\$795,000,000
1992	\$164,600,000	\$1,982,900,000	\$617,000,000	\$744,000,000
1993	\$181,400,000	\$2,519,900,000	\$635,700,000	\$654,553,440
1994	\$196,000,000	\$1,550,740,018	\$675,830,000	\$880,738,713
1995	\$192,400,000	\$1,676,976,106	\$735,820,000	\$832,622,585
1996	\$180,940,000	\$2,168,281,980	\$693,030,000	\$1,242,663,605
1997	\$323,840,000	\$2,126,765,659	\$690,060,000	\$1,300,868,232
1998	\$323,200,000	\$1,921,092,215	\$682,310,000	\$1,455,944,553
1999	\$305,100,000	\$1,913,507,342	\$733,510,000	\$1,370,056,702
2000	\$330,932,000	\$2,060,415,242	\$854,313,050	\$1,251,101,690
2001	\$332,040,844	\$2,202,154,550	\$870,166,930	\$1,131,296,790
2002	\$370,970,703	\$1,879,640,577	\$890,422,210	\$1,193,550,466
2003	\$468,545,314	\$1,935,168,074	\$886,552,003	\$1,529,776,309
2004	\$517,758,635	\$2,452,929,856	\$1,019,549,884	\$1,782,047,435
2005	\$657,166,440	\$2,995,348,544	\$1,018,121,359	\$2,015,796,223
2006	\$687,399,686	\$3,751,215,214	\$1,042,530,821	\$2,295,403,765
2007	\$691,908,733	\$3,975,632,485	\$1,206,089,927	\$2,830,558,818
2008	\$751,626,543	\$4,583,156,377	\$1,447,616,206	\$3,288,280,884

2009	\$720,130,000	\$4,594,819,737	\$1,342,524,062	\$3,439,083,419
2010	\$707,694,437	\$5,120,980,393	\$1,478,221,640	\$3,273,067,054
2011	\$948,038,342	\$5,643,429,494	\$1,593,470,094	\$3,565,292,290
2012	\$1,125,167,106	\$6,445,026,813	\$1,810,012,633	\$4,181,369,871
2013	\$1,213,954,466	\$7,022,373,419	\$2,047,368,026	\$5,164,080,064
2014	\$1,197,451,339	\$7,156,102,122	\$2,352,288,007	\$5,613,845,909
2015	\$1,243,394,801	\$7,426,291,641	\$2,397,312,737	\$5,871,889,625
2016	\$1,244,740,246	\$7,770,924,371	\$2,145,849,646	\$6,096,637,888
2017	\$1,439,315,716	\$8,461,162,340	\$2,197,123,955	\$7,007,860,148
2018	\$1,465,775,284	\$9,457,121,122	\$2,545,510,974	\$7,364,670,626

Tabla 1.3 Exportaciones de Servicios en Perú (1980-2018)  
(millones USD)

Country Name	Peru	Peru Var %
1980	\$714,600,000	
1981	\$770,000,000	7.75%
1982	\$784,000,000	1.82%
1983	\$711,000,000	-9.31%
1984	\$670,100,000	-5.75%
1985	\$695,000,000	3.72%
1986	\$680,920,000	-2.03%
1987	\$792,940,000	16.45%
1988	\$831,250,000	4.83%
1989	\$835,940,000	0.56%
1990	\$771,000,000	-7.77%
1991	\$795,000,000	3.11%
1992	\$744,000,000	-6.42%
1993	\$654,553,440	-12.02%
1994	\$880,738,713	34.56%
1995	\$832,622,585	-5.46%
1996	\$1,242,663,605	49.25%
1997	\$1,300,868,232	4.68%
1998	\$1,455,944,553	11.92%
1999	\$1,370,056,702	-5.90%
2000	\$1,251,101,690	-8.68%
2001	\$1,131,296,790	-9.58%
2002	\$1,193,550,466	5.50%
2003	\$1,529,776,309	28.17%

2004	\$1,782,047,435	16.49%
2005	\$2,015,796,223	13.12%
2006	\$2,295,403,765	13.87%
2007	\$2,830,558,818	23.31%
2008	\$3,288,280,884	16.17%
2009	\$3,439,083,419	4.59%
2010	\$3,273,067,054	-4.83%
2011	\$3,565,292,290	8.93%
2012	\$4,181,369,871	17.28%
2013	\$5,164,080,064	23.50%
2014	\$5,613,845,909	8.71%
2015	\$5,871,889,625	4.60%
2016	\$6,096,637,888	3.83%
2017	\$7,007,860,148	14.95%
2018	\$7,364,670,626	5.09%

Tabla 1.4 Exportaciones de Servicios en Chile (1980-2018) (millones USD)

Country Name	Peru	Peru Var %
1980	\$1,263,000,000	
1981	\$1,172,000,000	-7.21%
1982	\$936,000,000	-20.14%
1983	\$797,000,000	-14.85%
1984	\$664,000,000	-16.69%
1985	\$692,520,000	4.30%
1986	\$1,041,060,000	50.33%
1987	\$1,045,000,000	0.38%
1988	\$1,089,900,000	4.30%
1989	\$1,534,250,000	40.77%
1990	\$1,848,100,000	20.46%
1991	\$2,126,700,000	15.07%
1992	\$2,360,000,000	10.97%
1993	\$2,514,700,000	6.56%
1994	\$2,839,900,000	12.93%
1995	\$3,332,900,000	17.36%
1996	\$3,588,258,163	7.66%
1997	\$3,892,137,935	8.47%

1998	\$3,952,290,070	1.55%
1999	\$3,869,315,980	-2.10%
2000	\$4,083,266,403	5.53%
2001	\$4,138,778,255	1.36%
2002	\$4,387,210,813	6.00%
2003	\$5,077,223,345	15.73%
2004	\$6,027,201,172	18.71%
2005	\$6,991,749,588	16.00%
2006	\$7,736,883,555	10.66%
2007	\$9,022,274,929	16.61%
2008	\$10,613,886,831	17.64%
2009	\$8,441,610,953	-20.47%
2010	\$10,846,976,460	28.49%
2011	\$12,911,821,776	19.04%
2012	\$12,269,369,466	-4.98%
2013	\$12,116,748,074	-1.24%
2014	\$10,681,025,118	-11.85%
2015	\$9,519,847,229	-10.87%
2016	\$9,525,830,793	0.06%
2017	\$10,195,204,553	7.03%
2018	\$10,273,154,972	0.76%

Tabla 1.5 Comparativo de Exportaciones de Servicios Chile y Perú

Country Name	Peru	Peru Var %	Peru	Peru Var %
1980	\$714,600,000		\$1,263,000,000	
1981	\$770,000,000	7.75%	\$1,172,000,000	-7.21%
1982	\$784,000,000	1.82%	\$936,000,000	-20.14%
1983	\$711,000,000	-9.31%	\$797,000,000	-14.85%
1984	\$670,100,000	-5.75%	\$664,000,000	-16.69%
1985	\$695,000,000	3.72%	\$692,520,000	4.30%
1986	\$680,920,000	-2.03%	\$1,041,060,000	50.33%
1987	\$792,940,000	16.45%	\$1,045,000,000	0.38%
1988	\$831,250,000	4.83%	\$1,089,900,000	4.30%
1989	\$835,940,000	0.56%	\$1,534,250,000	40.77%
1990	\$771,000,000	-7.77%	\$1,848,100,000	20.46%
1991	\$795,000,000	3.11%	\$2,126,700,000	15.07%
1992	\$744,000,000	-6.42%	\$2,360,000,000	10.97%
1993	\$654,553,440	-12.02%	\$2,514,700,000	6.56%

1994	\$880,738,713	34.56%	\$2,839,900,000	12.93%
1995	\$832,622,585	-5.46%	\$3,332,900,000	17.36%
1996	\$1,242,663,605	49.25%	\$3,588,258,163	7.66%
1997	\$1,300,868,232	4.68%	\$3,892,137,935	8.47%
1998	\$1,455,944,553	11.92%	\$3,952,290,070	1.55%
1999	\$1,370,056,702	-5.90%	\$3,869,315,980	-2.10%
2000	\$1,251,101,690	-8.68%	\$4,083,266,403	5.53%
2001	\$1,131,296,790	-9.58%	\$4,138,778,255	1.36%
2002	\$1,193,550,466	5.50%	\$4,387,210,813	6.00%
2003	\$1,529,776,309	28.17%	\$5,077,223,345	15.73%
2004	\$1,782,047,435	16.49%	\$6,027,201,172	18.71%
2005	\$2,015,796,223	13.12%	\$6,991,749,588	16.00%
2006	\$2,295,403,765	13.87%	\$7,736,883,555	10.66%
2007	\$2,830,558,818	23.31%	\$9,022,274,929	16.61%
2008	\$3,288,280,884	16.17%	\$10,613,886,831	17.64%
2009	\$3,439,083,419	4.59%	\$8,441,610,953	-20.47%
2010	\$3,273,067,054	-4.83%	\$10,846,976,460	28.49%
2011	\$3,565,292,290	8.93%	\$12,911,821,776	19.04%
2012	\$4,181,369,871	17.28%	\$12,269,369,466	-4.98%
2013	\$5,164,080,064	23.50%	\$12,116,748,074	-1.24%
2014	\$5,613,845,909	8.71%	\$10,681,025,118	-11.85%
2015	\$5,871,889,625	4.60%	\$9,519,847,229	-10.87%
2016	\$6,096,637,888	3.83%	\$9,525,830,793	0.06%
2017	\$7,007,860,148	14.95%	\$10,195,204,553	7.03%
2018	\$7,364,670,626	5.09%	\$10,273,154,972	0.76%





## ANEXO 2: DECISIÓN 599 DE LA CAN

DECISIÓN 599

Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado

---

LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA EN REUNION AMPLIADA CON LOS MINISTROS DE ECONOMIA, HACIENDA O FINANZAS,

VISTOS: El [Artículo 3](#), literales a), b), e); el [Artículo 54](#), literal e); y el [Artículo 58](#) del Acuerdo de Cartagena. Los artículos 3 y 4 del [Tratado de Creación del Tribunal de Justicia](#) de la Comunidad Andina. La [Decisión 388](#) y el [artículo 13](#) de la Decisión 330; y, en uso de sus atribuciones especificadas en los literales a), b) y f) del [Artículo 22](#) del Acuerdo de Cartagena;

CONSIDERANDO: Que en la II Reunión del Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica de los Países Miembros, realizada en octubre de 1998, se encargó a la Secretaría General de la Comunidad Andina iniciar estudios para tratar el tema de la tributación indirecta en el marco del proceso de integración andina, en particular en lo relativo al impuesto tipo valor agregado;

Que los Presidentes de los Países Miembros, en el XI Consejo Presidencial Andino, celebrado en mayo de 1999, fijaron como meta para el establecimiento del Mercado Común el año 2005;

Que el Consejo Asesor de Ministros de Hacienda o Finanzas, Bancos Centrales y Responsables de Planeación Económica en su IV Reunión, celebrada en junio de 2000, ratificó su mandato de tratar el tema de la tributación indirecta en el marco de la integración andina;

Que la armonización de políticas tributarias no sólo garantizará las condiciones de competencia entre los Países Miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, pero además ofrecerá mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales;

Que el impuesto tipo valor agregado rige en todos los Países Andinos y puede considerarse como consolidado dentro de sus sistemas tributarios;

Que técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía;

Que la armonización de los impuestos tipo valor agregado debe entenderse como un proceso gradual, que deberá ser administrado por cada País Miembro dentro de los plazos definidos en esta Decisión;

Que no se encuentran en el ámbito de aplicación de la presente Decisión las zonas y regímenes de inmunidad fiscal, ni los beneficios o regímenes de carácter geográfico o regional contemplados en la legislación interna de cada país, los mismos que estarán regidos por las normativas nacionales y otras normas especiales;

Que las diferencias en los procedimientos gubernativos tributarios de los impuestos indirectos de los países andinos, pueden generar distorsiones en el mercado intracomunitario;

Que una regulación actual en materia procedimental, fundamentada en un análisis amparado en los estudios y propuestas de los diferentes países andinos, puede ser muy conveniente para la recaudación tributaria de cada uno de los Países Miembros;

DECIDE:

## Capítulo I Ámbito de aplicación y definiciones

### Artículo 1.- Ámbito de aplicación.

La presente Decisión regula los aspectos sustanciales y los procedimientos de los impuestos tipo valor agregado que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los Países Miembros, a los efectos de facilitar el cumplimiento de los objetivos y compromisos de la Comunidad Andina.

Para todo lo no regulado por esta Decisión se aplicará la normativa interna de cada país.

Artículo 2.- Definiciones: Para los efectos de esta Decisión, y de las demás normas comunitarias que regulan en materia de armonización de impuestos indirectos de los Países Miembros, se entenderá por:

**Causación:** Es el momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma. La realización del hecho generador para los impuestos tipo valor agregado, de que trata esta Decisión, es instantánea, así su determinación, liquidación y pago se efectúe por períodos.

**Derecho al descuento o crédito fiscal:** Aquel que tiene el sujeto pasivo de restar de los impuestos generados por las operaciones gravadas que realice, los impuestos repercutidos o trasladados por la compra o importación de bienes o la utilización de servicios.

**Derecho de repercusión o traslación:** Aquel que tiene el sujeto pasivo de trasladar el impuesto al comprador o usuario del bien o servicio de que se trate.

**Deuda tributaria exigible:** Es el monto total determinado por el contribuyente o por la Administración Tributaria, que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria y que no esté en disputa.

**Domiciliado o Residente:** Se entenderá según las definiciones contempladas en cada legislación interna.

**Exclusión:** La no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual no se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

**Exportación de Bienes:** La salida efectiva y definitiva de bienes al exterior desde el territorio aduanero.

**Régimen de tasa cero:** La liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos.

**Servicios:** Toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier otra cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos de autor y conexos, entre otros.

**Sujeto Pasivo:** Es el deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos "contribuyente" y "responsable o sustituto", quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención.

### Artículo 3.- Régimen de armonización andino sobre imposición indirecta al consumo.

El régimen de armonización de la imposición indirecta al consumo para los Países Miembros estará comprendido por los siguientes tributos:

1. La imposición tipo valor agregado, y

2. La imposición de tipo selectivo al consumo.

Artículo 4.- Plazos o términos.

Para los fines de la presente Decisión, los plazos o términos se contarán de la siguiente manera:

- a) los plazos por año o meses serán continuos o calendario y terminarán el día equivalente del año o mes respectivo. El lapso que se cumpliere en un día que carezca el mes, se entenderá vencido el último día de ese mes.
- b) Los plazos establecidos por días se contarán por días hábiles, salvo que se disponga que sean continuos o calendario.
- c) En todos los casos los términos y plazos que vencieran en día inhábil, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

## TITULO I

### DE LOS ASPECTOS SUSTANCIALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO

#### Capítulo II Hecho generador

##### Sección I Aspecto material del hecho generador

Artículo 5.- Bienes y servicios sujetos a imposición.

Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros que apliquen a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión, una regla diferente para la imposición de servicios, podrán continuar haciéndolo hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 6.- Reorganizaciones empresariales.

La imposición tipo valor agregado no se generará con motivo de la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades y demás formas de reorganización empresarial.

Artículo 7.- Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes de bienes a entidades económicas.

Los impuestos tipo valor agregado no se generarán:

- a) En la venta o transferencia total de negocios;
- b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria;
- c) Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores;
- d) Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y,

e) Aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

Disposición Transitoria. - No obstante, lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravan algunas de las operaciones previstas en este artículo, podrán continuar haciéndolo.

Artículo 8.- Responsabilidad por el IVA en prestación de servicios por parte de no residentes ni domiciliados.

En el caso de servicios gravados, prestados por no residentes ni domiciliados en el país donde se utilice el servicio, el usuario o destinatario del servicio tendrá la condición de sujeto pasivo.

Artículo 9.- Retiro de bienes.

Con motivo del retiro de bienes por parte del sujeto pasivo del IVA, para un fin distinto a la actividad gravada, se generará el impuesto sobre una base gravable constituida por el valor comercial del bien. El retiro de bienes no utilizables o no susceptibles de comercialización por cualquier causa justificada según la legislación interna de cada país no estará gravado.

Artículo 10.- Servicios de construcción y venta de bienes inmuebles.

Los ordenamientos jurídicos de cada País Miembro deberán implementar los mecanismos adecuados para la determinación de la base imponible que corresponda a la prestación o utilización de servicios de la construcción.

Podrá gravarse con el impuesto tipo valor agregado sólo la primera venta de los bienes inmuebles.

Disposición Transitoria. - No obstante, lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravarán la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo.

## Sección II Aspecto personal del hecho generador

Artículo 11.- Conjuntos Económicos.

Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.
2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, "joint ventures" y demás convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole.

## Sección III Aspecto territorial del hecho generador

Artículo 12.- Reglas para la territorialidad de los servicios.

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales y que se mencionan a continuación, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, los siguientes servicios:

a) Carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes;

b) Los de carácter artístico, deportivo y cultural.

2. Los servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de este país; tales como los que se mencionan a continuación:

a) Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles;

b) Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría;

c) Los arrendamientos de bienes corporales muebles que se utilicen en el territorio del País Miembro;

d) Los servicios de traducción, corrección o composición de texto;

e) Los servicios de seguros relacionados con bienes ubicados en el territorio del País Miembro;

f) Los realizados sobre bienes corporales muebles que permanecen u operan en el territorio del País Miembro;

g) Los servicios de conexión o acceso satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite;

h) El servicio de televisión satelital o cable recibido en el País Miembro;

i) Los servicios de telecomunicaciones.

3. Los servicios realizados sobre bienes inmuebles, se entenderán prestados en el lugar de ubicación de los mismos.

Artículo 13.- Exportación de servicios.

Además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada País Miembro, para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador;

b) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador;

c) que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador;

d) que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.

Para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula la presente Decisión, la exportación de servicios estará sujeta al Régimen de Tasa Cero.

Disposición Transitoria. - No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaren las exportaciones de servicios o los sometieren a un régimen distinto al de tasa cero, podrán continuar haciéndolo hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 14.- Servicio de transporte.

Para el servicio de transporte se aplicarán las siguientes reglas:

1. El servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, estará sujeto al régimen de tasa cero.
2. En el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará solo en el país del embarque inicial y a su favor, según la tasa y demás reglas que en el mismo se encuentren vigentes en el momento del embarque.
3. El transporte nacional de carga y el aéreo de pasajeros estará gravado con el impuesto tipo valor agregado.
4. Las otras modalidades de transporte nacional de pasajeros se sujetarán a las normas internas de cada País Miembro.

Disposición Transitoria. - En el servicio de transporte internacional de carga, incluido el transporte de encomiendas, paquetes, documentos o correspondencia, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión dispongan de reglas distintas, podrán continuar aplicándolas. Cualquier reforma que se haga sobre el tratamiento de este servicio será para otorgar régimen de tasa cero.

No obstante, aquellos Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión mantengan los servicios de transporte internacional de carga excluidos del ámbito del impuesto, podrán gravar estos servicios con un régimen distinto al de tasa cero. Posteriores reformas serán para otorgar régimen de tasa cero.

Los Países Miembros que, a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, tengan reglas distintas para los casos previstos en los numerales 2 y 3, podrán seguir aplicándolas hasta diez (10) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

#### Sección IV Aspecto temporal del hecho generador

Artículo 15.- Causación del impuesto.

Los impuestos tipo valor agregado se generarán en forma instantánea, y se causarán en los siguientes momentos:

1. En la venta o transferencia de bienes y prestación de servicios, excepto en el caso de los servicios públicos, con la entrega total del bien o terminación del servicio. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo por el monto total o en el momento del pago total del bien o del servicio, lo que ocurra primero. En los casos de entrega parcial, pago parcial o emisión de comprobantes por montos parciales, las legislaciones de cada país regularán el nacimiento de la obligación tributaria.

2. En los contratos de tracto sucesivo, a medida que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo. No obstante, los Países Miembros podrán disponer que el impuesto se cause en el momento de la emisión del comprobante respectivo o en el momento del pago del bien o del servicio, lo que ocurra primero.
3. En el caso de los servicios públicos, de acuerdo a lo dispuesto en la legislación interna de cada País Miembro.
4. En la importación, con la nacionalización de bienes.
5. En la utilización en el País Miembro de servicios prestados por no domiciliados o no residentes, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero.

Artículo 16.- Modificaciones al ordenamiento vigente.

Las modificaciones normativas que impliquen alteración en el importe tributario por pagar sólo podrán empezar a aplicarse a partir del período fiscal siguiente, a la fecha de promulgación de la norma fiscal correspondiente.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros que mantengan a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión normas que contemplen otras modalidades para su puesta en vigencia que la prevista en este artículo, podrán continuar aplicándolas.

### Capítulo III Base gravable

Artículo 17.- Base gravable.

La base gravable en los impuestos tipo valor agregado incluye tanto la erogación principal como las accesorias o complementarias, aunque estas últimas se facturen o convengan por separado y aunque, consideradas independientemente, no estén sometidas al impuesto. En ese entendido, integran la base gravable, entre otros, los gastos de acarreo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiación y moratorios al igual que comisiones, sea que se pacten, convengan o generen como accesorios o complementarios de la operación principal.

Las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se acuerden con posterioridad a la misma, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen.

La base gravable en las importaciones estará constituida por el valor en aduana de la mercancía, adicionado con los derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse y toda otra erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero que figure en la declaración de importación o documento equivalente.

En todo lo no previsto en este artículo para la determinación de la base gravable, los Países Miembros aplicarán su legislación interna.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que no contemplen los ajustes a la base gravable por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial que los origina, no estarán obligados a observar lo estipulado en el párrafo segundo de este artículo.

Artículo 18.- Base gravable en la permuta.

Los impuestos tipo valor agregado se generarán para cada una de las partes en la permuta. La base gravable corresponderá al valor asignado a cada uno de los bienes permutados, valor que, en todo caso, no podrá ser inferior al valor comercial. Igual regla se aplicará para el caso de servicios.



## Capítulo IV Tasas

### Artículo 19.- Tasas.

Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo.

Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros tendrán un plazo de diez (10) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión, para adecuar su legislación a lo dispuesto en este artículo.

## Capítulo V Exclusiones y Régimen de Tasa Cero

### Artículo 20.- Régimen de tasa cero del impuesto.

El Régimen de tasa cero sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros deberán ajustar sus legislaciones en este sentido dentro de los cinco (5) años contados a partir de la vigencia de esta Decisión.

### Artículo 21.- Nomenclatura para la exclusión de bienes.

Para la exclusión de bienes se utilizará la nomenclatura arancelaria andina, a 8 dígitos como mínimo, la cual podrá ser acotada de ser necesario.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros deberán ajustar su legislación interna a esta metodología en el plazo de dos (2) años contados a partir de la entrada en vigencia de esta Decisión.

### Artículo 22.- Principio de imposición de bienes

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino". Por consiguiente:

- a) Toda importación de bienes está gravada con el impuesto, a menos que se trate de bienes excluidos.
- b) Los bienes que se exporten estarán sujetos al régimen de tasa cero.

### Artículo 23.- Exclusión de bienes.

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de bienes, ni ampliar las existentes en su legislación interna.

A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones:

- a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad.
- b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios.

c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país.

d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional.

Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes que no estén contempladas en los literales anteriores.

Artículo 24.- Principio de Imposición de Servicios.

En todos los países andinos regirá el principio de "imposición en el país de destino", salvo lo dispuesto en el artículo 13. Por consiguiente:

a) habrá lugar al impuesto, en relación con los servicios a que se refiere el numeral 2º del artículo 12 de esta Decisión.

b) estarán sujetos al régimen de tasa cero los servicios exportados a que se refiere el artículo 13 de esta Decisión.

Artículo 25.- Exclusión de servicios.

Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo.

A partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones:

a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y,

b) Servicios de intermediación financiera.

Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de servicios que no estén contempladas en los literales anteriores.

Los Países Miembros establecerán en sus legislaciones el tratamiento tributario que otorguen a los servicios administrativos prestados con la calidad de licencias, registros, matrículas y similares, por parte de instituciones estatales en cumplimiento de sus fines y funciones, por los cuales éstas perciban tasas, derechos, arbitrios u otra forma similar de contraprestación. Dicho tratamiento podrá considerar a los referidos servicios como excluidos o como operaciones que no generen impuesto tipo valor agregado.

## Capítulo VI Determinación del impuesto

Artículo 26.- Determinación del impuesto por pagar.

El impuesto por pagar en cada período de referencia:

a) En el caso de venta o transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios, estará constituido por la diferencia entre los impuestos causados en el período y los impuestos repercutidos que otorguen derecho a descuento tributario o crédito fiscal.

b) En la importación se determinará aplicando en cada operación la tasa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

Artículo 27.- Derecho a crédito fiscal.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes y servicios que reúnan los requisitos formales que determine cada legislación nacional y los siguientes requisitos sustanciales:

- a) Que sean necesarios para desarrollar el giro del negocio del sujeto pasivo de acuerdo con las limitaciones o restricciones que cada legislación nacional establezca.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto tipo valor agregado o a las operaciones sujetas al régimen de tasa cero.

Artículo 28.- Crédito Fiscal de activos fijos o bienes de capital.

Tratándose de compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, los impuestos repercutidos otorgan derecho a crédito fiscal para el sujeto pasivo en las mismas condiciones a que se refiere el artículo anterior aplicando cualquiera de las siguientes opciones, conforme estén previstas en la legislación de los Países Miembros:

- a) El descuento en el período en el cual se verifique la adquisición del activo, o en general, en el que se pueden compensar los créditos fiscales de impuestos repercutidos.
- b) La devolución de los impuestos repercutidos, la cual podrá efectuarse, aunque no haya iniciado operaciones, o esté en proceso de instalación, montaje o puesta en marcha.
- c) El crédito fiscal por el sistema de "prorrata temporis", conforme al cual el impuesto repercutido se amortizará a lo largo de la vida útil del activo en función de su utilización por parte del sujeto pasivo. De adoptarse esta modalidad de descuento, el saldo por amortizar se ajustará todos los meses por inflación.

Si el sujeto pasivo, en los casos a) y b), enajenare el activo en cuestión por un precio menor al de adquisición, los Países Miembros le podrán exigir el reintegro de la porción de crédito fiscal generado, según lo establecido en sus legislaciones.

Disposición Transitoria. - Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no otorguen derecho a crédito fiscal por la compra o adquisición de activos fijos o bienes de capital, podrán continuar con esta práctica hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 29.- Proporcionalidad de los impuestos descontables.

El crédito fiscal originado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados en su totalidad a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero, será descontable en un ciento por ciento (100%).

Los Países Miembros que apliquen tasas preferenciales podrán regular la recuperación del crédito fiscal según su legislación interna.

Cuando se destinen indistintamente a operaciones gravadas a la tasa general y a operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas del impuesto, y no fuere posible su imputación directa a una y otras, el descuento se hará en función del componente del crédito fiscal que proporcionalmente corresponda a las operaciones gravadas a la tasa general y a las operaciones sujetas a régimen de tasa cero o excluidas, según la legislación de cada País Miembro.

## Capítulo VII Excepciones

Artículo 30.- Excepciones.

No obstante, lo establecido en los artículos 19, 23, 25 y 27 de la presente Decisión un País Miembro podrá adoptar las medidas correctivas necesarias para hacer frente a la existencia o amenaza de una severa crisis fiscal a nivel de Gobierno Central o atender situaciones de emergencia nacional, previa autorización de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Cuando la situación contemplada en el párrafo anterior exigiere providencias inmediatas, el País Miembro podrá aplicar las medidas correctivas que considere necesarias y las comunicará en un plazo no mayor de cinco días, contado desde la fecha de adopción de las medidas, a la Secretaría General de la Comunidad Andina, la que se pronunciará dentro de los treinta días siguientes, para autorizarlas, modificarlas o suspenderlas.

Las medidas correctivas que se apliquen de conformidad con los párrafos anteriores:

1. Serán de carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que mejore la situación que las motivó;
2. No podrán discriminar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina;
3. No se optarán ni mantendrán con el fin de proteger a un determinado sector.

## TITULO II

### DE LOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO

#### Capítulo VIII Declaración del impuesto

Artículo 31.- Declaración del impuesto.

Los impuestos tipo valor agregado serán liquidados por el sujeto pasivo en los formatos de declaración que, para el efecto, disponga la Administración Tributaria de cada País Miembro.

El período fiscal del impuesto no podrá ser superior a dos (2) meses. La declaración y pago será efectuada según lo disponga la respectiva legislación sin que exceda del mes calendario siguiente al del período fiscal.

Sin perjuicio de lo previsto en los párrafos anteriores cada País Miembro podrá fijar plazos distintos para la declaración y pago de operaciones excluidas o especiales.

En las operaciones de importación de bienes, los impuestos tipo valor agregado se declararán y pagarán conforme lo regule la normativa interna de cada País Miembro.

#### Capítulo IX Devolución y compensación de saldos a favor

Artículo 32.- Derecho a la devolución para las exportaciones.

Sin perjuicio del régimen aplicable a los activos fijos y bienes de capital, los sujetos pasivos del impuesto que, por efecto de la aplicación del régimen de tasa cero, liquiden saldos a favor por exportación en sus declaraciones tributarias, tendrán derecho a recuperar dicho saldo de acuerdo a las legislaciones internas de cada País Miembro.

La legislación de cada País Miembro podrá establecer la proporción respecto al valor de las exportaciones que será susceptible de devolución.

Se entenderá satisfecho el derecho a las devoluciones de los impuestos tipo valor agregado, en los casos en los que por la modalidad de contrataciones con el Estado, se haya previsto otra forma de compensación

alternativa en los contratos de explotación de recursos naturales no renovables, pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios por la empresa contratante, cuando el País Miembro así lo prevea.

Disposición Transitoria.- Los Países Miembros que a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión no devuelvan el impuesto por las operaciones de servicios utilizadas para la exportación de bienes, podrán mantener esta regla hasta seis (6) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 33.- Intereses a cargo del fisco.

Cuando no exista en la legislación interna un plazo para la devolución de los impuestos tipo valor agregado a los exportadores, transcurridos dos (2) meses a partir de la determinación del monto a devolver efectuada por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo percibirá intereses a la tasa prevista en la legislación interna.

Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión no reconozcan intereses moratorios por demoras en la devolución de los saldos a favor podrán continuar con esta práctica hasta cinco (5) años después de la entrada en vigencia de esta Decisión.

Artículo 34.- Inadmisión de solicitudes de devolución.

Los regímenes de cada País Miembro deberán establecer, con precisión, las causales de inadmisión de las solicitudes por causas formales. Cuando haya lugar a la inadmisión de una solicitud, la Administración Tributaria señalará los motivos de la misma indicando, de manera precisa, la forma, condiciones y plazos para subsanarlos.

Artículo 35.- Negativa o rechazo de la devolución.

Las autoridades tributarias de los Países Miembros negarán la devolución cuando no se verifique el derecho a la misma, especialmente por no configurarse la operación de exportación respectiva.

También se negará la devolución, entre otras causales, por:

- a) la presentación extemporánea, conforme la legislación interna de cada País Miembro.
- b) cuando los montos solicitados ya hayan sido objeto de devolución o compensación anterior, sin perjuicio de las sanciones legales que correspondan.

Artículo 36.- Compensación del saldo a favor.

Los saldos a favor del sujeto pasivo de los impuestos tipo valor agregado con derecho a devolución, podrán ser compensados por la Administración Tributaria contra las deudas tributarias exigibles administradas por la misma institución y correspondientes al mismo acreedor tributario.

## Capítulo X Facturación

Artículo 37.- Requisitos mínimos de las facturas.

Para que proceda el descuento del crédito fiscal correspondiente a las operaciones de compra de bienes o uso de servicios en el mercado interno, éstas deberán constar en facturas que cumplan con los requisitos exigidos por cada País Miembro, los cuales deberán incluir, al menos, los siguientes:

1. Nombre completo o razón social y número del registro tributario o de identificación fiscal del sujeto pasivo que realiza la operación sujeta al impuesto.
2. Nombre completo o razón social e identificación fiscal del adquirente del bien o servicio.

3. Discriminación del impuesto causado.
4. Número consecutivo de facturación.
5. Fecha de expedición.
6. Descripción de los bienes o servicios adquiridos.
7. Valor total de la operación.

Los Países Miembros deberán implementar los sistemas de control de impresión, emisión y uso de facturas que consideren adecuados.

Los Países Miembros podrán establecer excepciones a la obligación de facturar y los requisitos señalados, así como autorizar la emisión de documentos equivalentes a la misma o crear mecanismos de control alternativos.

No obstante lo previsto en el numeral tercero, los Países Miembros podrán omitir este requisito si mantienen un sistema que permita conocer el valor del impuesto causado en cada factura.

## Capítulo XI Retención en la fuente

Artículo 38.- Retenciones en la fuente.

Los Países Miembros podrán establecer sistemas de retención de los impuestos tipo valor agregado que contemplen, entre otros, los siguientes casos:

1. Venta de bienes o prestación de servicios al gobierno nacional y demás entidades del sector público; a los contribuyentes calificados como “grandes” o “especiales”; o, a los que la Administración Tributaria señale como agentes de retención.
2. Pagos o abonos en cuenta por parte de entidades administradoras de tarjetas de débito o crédito a los establecimientos afiliados, por las transacciones que éstos hayan realizado.

## Capítulo XII Regímenes simplificados

Artículo 39.- Regímenes de pequeños agentes económicos.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos anteriores, los Países Miembros podrán crear regímenes especiales que comprendan a los impuestos tipo valor agregado para pequeños agentes económicos, simplificando las obligaciones fiscales a cargo de las mismas, con los límites y condiciones que los Países Miembros establezcan.

## Capítulo XIII Vigencia

Artículo 40.- Vigencia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, la presente Decisión será incorporada al derecho interno de cada País Miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrará en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Disposición Transitoria. - Mecanismo de Seguimiento.

Los Países Miembros establecerán en el plazo de 90 días a partir de la vigencia de la presente Decisión, un mecanismo de seguimiento para verificar cada dos (2) años, los avances graduales que registren con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 23 y 25.

Dada en la ciudad de Quito, República del Ecuador, a los doce días del mes de julio del año dos mil cuatro.

