

---

# *Aplicación del Impuesto General a las Ventas en las Operaciones Internacionales*

**María Julia Sáenz Rabanal\***

*Master en Administración Pública*

*Abogada. Gerente Senior de Ernst & Young*

## **I. Cuestiones Preliminares**

### **A. Los Impuestos Indirectos**

Como lo hemos puntualizado en anteriores ocasiones, los impuestos internos a los bienes y servicios afectan la estructura de los costos y precios de los bienes y servicios comercializables. Así, al ser transferidos por los sucesivos vendedores a lo largo del ciclo de producción y distribución de dichos bienes y servicios, los mismos se transforman en un componente más del precio pagado por los consumidores y usuarios finales. Por ello, en virtud de su transferibilidad a los precios de venta, los impuestos internos a los bienes y servicios afectan la configuración de la demanda global y pueden influir en la formación de estructuras productivas y de distribución.

En este orden de ideas, resulta indispensable vincular la tributación indirecta con el uso óptimo de los recursos imponibles y no tan sólo con el logro de recursos fiscales.

En este contexto, la imposición al consumo tiene como objetivo fundamental lograr una adecuada recaudación de la manera más neutral posible. A tal efecto, el método de determinación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) a través del sistema de sustracción, sobre base financiera, impuesto contra impuesto, obliga a tener un efectivo sistema que permita compensar el impuesto que grava las adquisiciones de bienes y servicios, evitando la generación de los conocidos efectos de acumulación y piramidación<sup>1</sup>.

### **B. El Consumo como Expresión de Riqueza Gravada con el Impuesto**

Preliminarmente es preciso indicar que para que exista obligación tributaria debe establecerse una

relación o vinculación jurídica entre el sujeto que detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de la misma. Tal vinculación es atribuida en base a los criterios de conexión consagrados en las leyes tributarias de los Estados, los que pueden ser de tipo político (nacionalidad o ciudadanía); de tipo territorial (domicilio o residencia); o de tipo económico (criterio de la fuente).

En el Perú, en materia de imposición a la Renta la potestad tributaria se soporta en dos criterios; a saber: (i) el del domicilio, el cual supone que la vinculación con la obligación tributaria se da en la medida que el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia dentro de los límites territoriales del Perú, quedando éste sometido a la potestad del Estado, no sólo respecto de las obligaciones generadas en el territorio peruano, sino también respecto de las generadas en el territorio de otros Estados; y, (ii) el criterio de la fuente, el cual supone el ejercicio de su potestad sobre los sujetos que poseen ingresos cuyas fuentes se encuentran en el territorio peruano, cualquiera sea la nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo.

En cambio, tratándose de la imposición al consumo, el criterio que se aplica es el territorial, en razón de que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto esencialmente real y no personal que debe alcanzar, jurídicamente, a las operaciones realizadas en el territorio nacional y desgravar lo ejecutado en el exterior. Para ello, se ha adoptado el criterio de gravar las operaciones en el país de destino y desgravar las operaciones de exportación. En consecuencia, en la cadena de producción y distribución de bienes, la primera operación gravada en un territorio deberá ser la importación (cuando se trate de bienes de origen extranjero) y la última la venta destinada a la exportación.

---

\* Abogada graduada por la PUCP, con maestría en Derecho Tributario Financiero por la Universidad Carlos III de Madrid.

<sup>1</sup> Por acumulación se entiende la incorporación del impuesto que grava la etapa y transacción anterior, en el precio de venta de los bienes o servicios en la etapa siguiente. Ello genera una múltiple imposición sobre la misma base. La piramidación se genera cuando los contribuyentes determinan su margen de comercialización incorporando un porcentaje sobre sus costos dentro de los que se encuentra el impuesto que gravó la etapa y transacción anteriores. Esto determina que el precio de los bienes o servicios de consumo final se incremente más de lo que el Fisco recauda por la aplicación del impuesto.

Como lo expresa la doctrina, “la imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta, considerando como principio rector lo que sostenía el filósofo inglés Hobbes en el sentido de que la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que aportan”<sup>2</sup>.

El Impuesto General a las Ventas es un tributo indirecto que grava la riqueza expresada a través del consumo. Por ello, entendemos que el Estado habilitado para percibir definitivamente el importe del gravamen debe ser aquel en el cual tiene ocurrencia el acontecimiento de consumo.

Al respecto, el sistema del Impuesto General a las Ventas ha sido concebido para que el Estado titular del derecho a percibir el tributo lo recaude en función al valor total del consumo realizado por el adquirente del bien final o destinatario del servicio, pero no en un solo acto, sino de manera paulatina, a medida que se conforman los diferentes componentes del precio total. En este sentido, la Ley del Impuesto General a las Ventas establece reglas para que el Fisco perciba una suma equivalente al resultado de aplicar la tasa del impuesto al valor agregado que en definitiva asumirá el consumidor final, a través de una suerte de anticipos durante toda la cadena de producción y distribución de bienes. A esta suerte de equivalencia se le conoce también como neutralidad<sup>3</sup>.

Si estos pagos anticipados los percibe el mismo Estado en el que se da el consumo, el sistema funciona sin mayor problema. Pero cuando una parte de esos adelantos los percibe un Estado distinto de aquél, en el que en definitiva se verifica el consumo, se deben dar mecanismos para que lo recaudado por el primer Estado sea finalmente percibido por aquél en que se produjo el consumo.

En consecuencia, si económicamente el impuesto sobre las ventas pretende afectar el consumo, resulta forzoso concluir que el fisco que debe percibir el impuesto es el del consumidor y no

de quien facilita el consumo a través del suministro de bienes y servicios.

### **C. El Principio de Territorialidad**

De acuerdo con este principio, la ley se aplica dentro de los alcances de la jurisdicción territorial del titular de la potestad tributaria que las dicta. En otras palabras, el consumo es gravado en el lugar en el que esta manifestación de riqueza se expresa, es decir el territorio nacional.

Existe opinión generalizada en el sentido de que por territorio no debe entenderse sólo el territorio terrestre, sino también el espacio aéreo y las aguas donde el titular ejerce jurisdicción. En este sentido, el Artículo 54 de la Constitución Política del Perú establece que el territorio comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que lo cubre<sup>4</sup>.

Al respecto, anotaremos que de acuerdo con el Artículo 10 de la Ley General de Aduanas, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo No. 129-2004-EF, (en adelante, Ley General de Aduanas), se entiende por territorio aduanero a aquella parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Asimismo, la citada norma señala que las fronteras del territorio aduanero coinciden con las fronteras del territorio nacional.

Ahora bien, es preciso también indicar que el concepto de territorio para fines tributarios no necesariamente se circunscribe al de un Estado. Así, puede calificar como territorio el correspondiente a un conjunto de Estados, cuando éstos forman parte de un Acuerdo de Integración como en el caso de la Comunidad Europea. Por ello, con el objeto de evitar la doble imposición internacional, la doctrina jurídica ha desarrollado diversos principios o criterios para la atribución de potestad tributaria, los mismos que han sido plasmados en la legislación de los países y en los convenios internacionales con la finalidad de precisar quién será el titular de la potestad tributaria.

2 Humberto P. Diez, «Impuesto al Valor Agregado», ERREPAR, página 563.

3 Cosciani lo expresa señalando que «(...) la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones y superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma en las etapas anteriores». Cosciani, Cesare. «El Impuesto al Valor Agregado». Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1969. Página 172.

4 A su vez, el numeral 7.1 del Artículo 7 de la Ley 27783, Ley de Bases de la Descentralización, considera que el territorio de la República está integrado por regiones, departamentos, provincias, distritos y centros poblados, en cuyas circunscripciones se constituye y organiza el Estado y gobierno a nivel nacional, regional y local, conforme a sus competencias y autonomía propias, preservando la unidad e integridad del Estado y la nación. Esta es eminentemente una definición de carácter político y pensada para un objetivo de integración del Estado mas no para definir los alcances de la potestad tributaria y la aplicación de las disposiciones tributarias en el territorio.



## Aplicación del Impuesto General a las Ventas...

En la materia que nos ocupa, sería muy saludable contar con una definición de territorio nacional dentro de la Ley del Impuesto General a las Ventas, o en alguna otra norma de rango similar o superior, que marcasse los lineamientos que deben seguirse a fin de poder establecer de manera clara donde una operación se encuentra gravada o no con el impuesto.

No obstante ello, ni el Decreto Legislativo 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, Ley del IGV) o sus diversas normas modificatorias, ni su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo No. 29-94-EF cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo No. 136-96-EF y demás normas modificatorias, contienen definición parecida. La jurisprudencia la ha aludido en diversos fallos como el contenido en la RTF No. 00423-3-2003<sup>5</sup>.

Sin embargo, somos de opinión que mientras la definición no esté presente, se deben utilizar ciertos criterios que la doctrina ha sugerido en relación con la territorialidad de las operaciones. Así, se ha identificado el criterio de localización para el caso de las operaciones (de los bienes, de la ejecución de los servicios, de utilización de los servicios), o de la ubicación de los sujetos (domicilio). En el primer supuesto, se atiende a la observación del lugar en el que el consumo se produce; y en el segundo se utilizan presunciones para determinar de jure el lugar del consumo en función a la condición, ya no de los bienes o servicios, sino de los sujetos que realizan las operaciones gravadas.

En cualquier caso, la definición es de particular importancia en la medida que algunos hechos pueden exceder el ámbito territorial y quedar sometidos a la imposición de normas de derecho tributario interno de un Estado distinto de aquél en que han ocurrido dichos hechos.

Finalmente, cualquiera sea la solución a las definiciones, por aplicación del principio de territorialidad, el impuesto sólo debe incidir sobre

operaciones cuyos consumidores finales se encuentren bajo la jurisdicción del Estado Peruano. Por tanto, las ventas de bienes y prestaciones de servicios que serán consumidos o empleados fuera del territorio nacional deben quedar fuera del campo de aplicación del impuesto. La misma lógica nos hace concluir también que los exportadores deben tener derecho al reintegro del impuesto pagado en sus adquisiciones de bienes y servicios y los bienes y servicios de origen extranjero, que serán consumidos o empleados en el país, deben tributar al momento de su internamiento o de su efectivo uso en el ciclo de producción y distribución peruano.

### D. La Teoría del Valor Agregado

A fin de evitar las distorsiones de acumulación y piramidación anteriormente definidas, sobre todo la relativa a la acumulación, la teoría del valor agregado cuenta con un sistema de deducciones denominado crédito fiscal, que no es otra cosa que permitir al adquirente de bienes o servicios que se encuentran en la cadena de producción y distribución, deducir de la base del impuesto -o del impuesto mismo- el impuesto que gravó las adquisiciones de bienes y servicios en la etapa y transacción anteriores.

El principio de valor agregado determina que no haya tributación efectiva allí donde ocurra el consumo final, por ello en

las fases intermedias el IVA no puede convertirse en un impuesto directo y recaer sobre los sujetos pasivos, debiendo arbitrarse los medios para que así funcione el impuesto.

De acuerdo a la doctrina más autorizada, las estructuras básicas que pueden adoptarse al instrumentar un impuesto general a los bienes y servicios son las siguientes: i) impuesto plurifásico acumulativo o en cascada; ii) impuesto monofásico; iii) impuesto plurifásico no acumulativo o de tipo valor agregado; y, finalmente iv) impuesto en suspenso.

En relación con el impuesto plurifásico no acumulativo o de tipo valor agregado es pertinente

***“El principio de valor agregado determina que no haya tributación efectiva allí donde no ocurra el consumo final (...)”***

5 La resolución señala «Que en relación con el reparo por cesión de derecho de uso del satélite PANAMSAT, sostiene que si bien la prestación del servicio se realiza en el exterior (lo cual es irrelevante para efecto del impuesto en cuestión que grava la utilización de servicios prestados por sujetos no domiciliados), el empleo o consumo de dicho servicio por la recurrente se efectúa en el territorio nacional, por lo que está gravado con el Impuesto General a las Ventas, según las normas mencionadas». (El subrayado es agregado).

indicar que el mismo incide sobre cada una de las transferencias que se registran en el circuito económico que recorren los productos y servicios, considerando como materia imponible el mayor valor que adquiere el producto o servicio en cada fase de su ciclo de producción y distribución. De este modo, resulta que el total compuesto por los gravámenes pagados por los contribuyentes que intervinieron en el circuito económico recorrido por un determinado producto o servicio, equivale al impuesto que se obtendría aplicando la misma tasa sobre el precio de venta al consumidor final.

Las principales ventajas logradas con un sistema de tipo valor agregado son las siguientes:

- La carga tributaria incluida en el precio de venta de un producto o servicio, cualquiera sea la fase en que se produzca la transferencia es conocida claramente.
- El impuesto no distorsiona las condiciones de competencia en el mercado interno debido a que la carga tributaria no sufre alteraciones originadas por las diferencias entre las estructuras de producción y distribución y, en consecuencia, no genera estímulo alguno para la integración vertical de las empresas.
- Origina una real oposición de los intereses de compradores y vendedores y da lugar, si se emplea la técnica de deducir del impuesto sobre las ventas el gravamen pagado en las compras, a un control automático del tributo, ya que los adquirentes son los primeros interesados en exigir la facturación de la que depende la deducibilidad de sus compras y, por ende la disminución de su propia obligación fiscal.
- Otorga a la Administración Tributaria la posibilidad de un amplio campo para la fiscalización en base a controles cruzados y al procesamiento masivo de informaciones.

De otro lado, los problemas atribuidos a este tipo de impuestos radican en las dificultades de interpretación y aplicación que origina su mayor complejidad técnica, situación que se opone a las labores de la Administración Tributaria y a los contribuyentes que no tienen la posibilidad de estructurar una organización administrativa y contable adecuada a las necesidades de este tipo de impuestos.

A pesar de concebirse como un impuesto al valor agregado, el método utilizado para determinar la materia

imponible en el Impuesto General a las Ventas (IGV) no persigue cuantificar el valor agregado que es objeto de gravamen; sino que, partiendo del método de determinación por sustracción, está destinado a evitar la acumulación de la carga fiscal.

Es en este contexto que surgen los dos métodos básicos para la determinación del valor agregado: a) el método de determinación por adición; y, b) el método de determinación por sustracción.

#### **a. Método del Valor Agregado por Adición**

Supone la determinación de la base imponible mediante la suma de las retribuciones atribuidas por la empresa a los diversos factores de producción en un período determinado.

Las ventajas que presenta este mecanismo radican en su liquidación, pudiendo fundarse en el balance que se prepara para la determinación del Impuesto a la Renta. En efecto, en este último impuesto, se parte del estado financiero del balance y se le realizan ciertos ajustes para excluir rentas exoneradas, restringir ciertos desembolsos o reconocer ciertas rentas no consideradas en los términos financieros.

Entre las desventajas se encuentra el hecho relativo a las empresas que realizan transferencias gravadas y no gravadas o cuando la ley establece tasas diferenciadas para bienes susceptibles de ser vendidos por un mismo contribuyente. La fijación del valor agregado toma en cuenta el período en que dichos factores son utilizados, sin tener en cuenta si los bienes valorizados han sido vendidos en dicho período o no.

#### **b. Método del Valor Agregado por Sustracción o Dedución**

En este método la materia imponible se determina por la diferencia entre las ventas sujetas al impuesto y las adquisiciones gravadas del período anterior. En este sistema puede distinguirse a su vez dos modalidades:

- b.1. Método de sustracción sobre base real o efectiva: Implica la utilización del criterio físico o real para la imputación de los créditos. Consiste en la deducción del gravamen pagado en las etapas anteriores como crédito del impuesto en el momento de la venta del bien o servicio que incluye las adquisiciones efectuadas en las etapas anteriores.



## Aplicación del Impuesto General a las Ventas...

Debido a la mecánica del impuesto, el gravamen pagado en las etapas anteriores a la venta no es deducible hasta que los bienes o servicios que originaron dicho impuesto hayan sido incorporados a la producción o, en el caso de empresas distribuidoras, hasta que los mismos hayan sido revendidos, por lo que la determinación del impuesto a pagar se hace en función a las variaciones de inventario al inicio y al cierre de cada período fiscal.

Si bien este modo de determinación del impuesto representa en mayor medida el valor agregado por cada etapa del ciclo productivo y distributivo de un bien o un servicio, plantea mayores dificultades administrativas, puesto que para la liquidación del impuesto se requiere información extracontable que estará dada por las diferencias de los inventarios.

### b.2 Método de sustracción sobre base financiera:

El valor agregado se determina por la diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el período al que se refiere la liquidación del impuesto, sin tener en cuenta si los bienes producidos o adquiridos han sido incluidos en las ventas efectuadas en dicho período.

Este sistema ofrece ventajas al nivel del cálculo del impuesto, pero no ofrece resultados tan ajustados a la realidad, debido a que la diferencia entre el valor de las compras y ventas de un período no se incorporará al valor de los productos vendidos, si las compras que dieron lugar al crédito fiscal utilizado para la determinación del impuesto no abastecieron las ventas que originaron el respectivo débito fiscal.

En este campo las deducciones pueden hacerse efectivas mediante el empleo de dos sistemas; a saber:

- i) Base contra base; o,
- ii) Impuesto contra impuesto.

(i) Base contra base: Supone la deducción de las adquisiciones realizadas en un período, del monto de las ventas efectuadas en el mismo período, calculándose el impuesto sobre la diferencia.

El sistema da lugar a que la carga tributaria efectiva de los productos finales pueda no corresponder a la tasa con que se les grava, sino que está afectada por los distintos tratamientos aplicados a lo largo del circuito económico; y, por lo tanto, influenciada por las tasas que correspondieron en aquellas fases en las que el valor agregado fue mayor.

(ii) Impuesto contra impuesto: Consiste en otorgar al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto cargado

en sus adquisiciones del período que se imputa contra el débito fiscal –impuesto que afecta las ventas- determinado en el mismo.

En este sistema la carga tributaria tiende a ajustarse a la tasa que grava el producto final.

### E. **El Crédito Fiscal como Herramienta Básica de Determinación del Valor Agregado**

En atención al objetivo económico de neutralidad, la doctrina contiene alternativas para la utilización como crédito fiscal del impuesto que haya gravado las transacciones en las etapas anteriores. A tal efecto, la clasificación del derecho a la deducción puede realizarse desde la perspectiva de su extensión o de su oportunidad.

#### a. **Criterio de Extensión**

Según este criterio, si el objetivo fundamental de la existencia del crédito es el de evitar la acumulación del impuesto en el precio, todas las adquisiciones deben dar lugar a deducción. En tal sentido, se señala que el crédito fiscal estaría compuesto por deducciones físicas y deducciones financieras (amplias).

Las deducciones físicas permiten la aplicación como crédito del impuesto que grave los bienes adquiridos para ser transferidos en el mismo estado, las materias primas (las que se incorporan físicamente a los bienes producidos), los bienes asimilables a materias primas (los que se consumen en el proceso productivo o pierden sus cualidades distintivas) y los productos semi elaborados. Este tipo de adquisiciones evidentemente están vinculadas con las operaciones afectas al impuesto generadas en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios por lo que su deducción normalmente se permite sin mayores restricciones.

Las deducciones financieras se refieren a otras adquisiciones que también afectan la estructura de los precios de manera indirecta, relativas a los bienes de inversión o de capital, gastos de la actividad (generales) y servicios. En el caso de servicios, en la medida en que los mismos formen parte del aspecto material del impuesto (sean operaciones gravadas) la deducibilidad no debiera presentar problemas.

#### b. **Criterio de oportunidad**

Este criterio se refiere al momento a partir del cual una adquisición puede ser computada como crédito fiscal. Para tal efecto, la aplicación del crédito podría

ser “inmediata”, o estar restringida a determinadas consideraciones de carácter económico que pudiera tener la legislación y que obliguen a su postergación en el tiempo (“prorrata temporis”).

Como resulta evidente, para el caso de deducciones físicas, gastos generales y servicios, la oportunidad de aplicación del crédito debiera ser inmediata debido al efecto que los mismos tienen en la formación del precio. En consecuencia, la aplicación del “prorrata temporis” se restringiría a la deducibilidad de los bienes de capital o inversiones.

Para tal efecto, la doctrina ha diseñado tres alternativas; a saber: i) IVA tipo consumo; ii) IVA tipo renta o ingreso; y iii) IVA tipo producto bruto.

(i) IVA tipo consumo: De acuerdo con este sistema, se permite la deducción de las inversiones, íntegramente en el período en el que produjo la compra. Esta alternativa incentiva la inversión. Presenta a su vez dos variantes:

- **Deducción o consumo propiamente dicho**: La que permite la deducción del impuesto que le facturan al contribuyente por la adquisición del bien de capital.

- **Sueldos y salarios**: Cuando en lugar de permitir la deducción del impuesto de la compra, se permite al contribuyente utilizar como crédito el impuesto en función a las amortizaciones de éste; y, además, durante su vida útil, también usar como crédito los intereses que represente la inversión en el bien de capital, o sea el rendimiento monetario que la empresa hubiera tenido si no hubiese afectado su disponibilidad a la inversión.

(ii) IVA tipo renta o ingreso: Permite la deducción del impuesto pagado en la adquisición, durante el término de la vida útil del bien de capital. De este modo, nace el derecho al crédito fiscal en la medida en que se produce la amortización. La base de imposición es similar a la que

corresponde al Impuesto a la Renta.

(iii) IVA tipo producto bruto: No permite la deducción de crédito por concepto de adquisiciones de bienes de capital, produciendo un efecto acumulativo y discriminatorio en contra de las inversiones, privilegiando el uso de mano de obra.

## II. Las Operaciones Internacionales

El aspecto de la hipótesis de incidencia tributaria en materia de Impuesto General a las Ventas que nos ocupa, es el relativo al lugar de realización del hecho imponible, vale decir, el aspecto espacial, el mismo que no debería presentar mayores complicaciones, como ya lo hemos

indicado, cuando las transacciones tienen lugar en el territorio nacional. No obstante, el análisis de la aplicación del impuesto se dificulta cuando las transacciones, cada vez con mayor frecuencia, tienen lugar en diversas jurisdicciones. Resulta, en este momento, necesario determinar cuál es el Estado con potestad tributaria para gravar la transacción. Juega aquí un rol trascendental la territorialidad que evita problemas de múltiple tributación, como lo hemos expresado precedentemente.

---

---

***“En consecuencia,  
la aplicación del  
“prorrata  
temporis” se  
restringiría a la  
deducibilidad de los  
bienes de capital o  
inversiones.”***

---

---

Nuestra legislación ha optado por utilizar el criterio de tributación en el país de destino, según el cual los bienes de origen extranjero empiezan su gravamen en el Perú con la primera operación de la cadena productiva, es decir, con la importación. A su vez, los bienes de origen nacional o los nacionalizados, culminan su afectación con la operación subyacente de venta en la exportación, permitiendo a los exportadores la devolución del impuesto que gravó sus operaciones, con el objetivo de evitar que dicho tributo se incorpore en los precios y se exporte hacia el país de consumo definitivo.

Pero las cosas no son tan sencillas cuando uno entra en la casuística de las transacciones, como lo señalamos en líneas siguientes.



## Aplicación del Impuesto General a las Ventas...

### A. La Importación<sup>6</sup>

Los incisos b) y d) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas consideran como operaciones gravadas, entre otras, a la utilización de servicios en el país, prestados por no domiciliados y a la importación de bienes, respectivamente.

Para efecto de nuestro análisis, nos referiremos en primer término a la importación de bienes y luego evaluaremos la utilización de servicios.

#### a. Importación de Bienes

##### 1. Momento en que se Produce el Ingreso de un Bien al Territorio Nacional

Teniendo en cuenta que no contamos con definiciones sobre territorio nacional para fines tributarios y utilizamos la Constitución Política y la Ley de Aduanas anteriormente citadas, es menester señalar que la importación (y la exportación) es un régimen aduanero que describe o se refiere al ingreso de bienes al del territorio aduanero. No se trata en sí misma de una venta pero para fines del impuesto se considera como afecta únicamente para marcar el momento en el cual se inicia la cadena de producción y distribución peruana.

Como lo indica el Artículo 52 de la Ley General de Aduanas, la importación definitiva<sup>7</sup>:

“(…) es el régimen aduanero que permite el ingreso legal de mercancías provenientes del exterior para ser destinadas al consumo.

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante, momento en el que culmina el despacho de importación”.

El Artículo inciso g) del Artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas precisa que en este supuesto la obligación tributaria se origina en la fecha de la “solicitud de despacho a consumo”. Entendemos que esta disposición se refiere a la formalidad aduanera que es necesaria para poner la mercadería a libre disposición del importador dentro del mercado interno. Es decir, de poner los bienes para consumo en el Perú.

En aplicación de las disposiciones citadas, los bienes de origen extranjero que ingresan al territorio nacional generan incidencia en el Impuesto General a las Ventas únicamente cuando se ha producido la importación definitiva. Las transferencias efectuadas antes de que la operación aduanera quede completada y los bienes sean de libre disposición del importador, no son relevantes para fines del impuesto, es decir, son transparentes, inexistentes, como lo analizamos en el acápite siguiente.

##### 2. Entrega de propiedad de bienes antes del ingreso al territorio nacional

Por simple aplicación del principio de territorialidad y de afectación del consumo como expresión de riqueza, es posible concluir que las transferencias de propiedad producidas antes de la importación definitiva de los bienes, aunque los mismos se encuentren físicamente en el territorio nacional, son operaciones que no están dentro del campo de aplicación del impuesto. Por ello, no sólo no generan operaciones gravadas con el tributo, sino que tampoco afectan la determinación del crédito fiscal obligando a quien las realiza a utilizar una prorrata de operaciones.

Como se recuerda, hasta el 28 de febrero de 2004, existían en la Legislación del Impuesto General a las Ventas, reglas para afectar la diferencia entre el valor CIF aduanero y el de factura comercial debido a que se detectaron problemas de elusión tributaria en bienes que ingresaban definitivamente al país pagando un menor impuesto<sup>8</sup>.

Estas distorsiones eran producidas por defectos en el sistema de valoración aduanera utilizado en el país (valoración de Bruselas), parcialmente hasta marzo de 2000 y totalmente cambiado a partir de abril del mismo año, en el que se empiezan a aplicar las disposiciones sobre valoración aduanera de acuerdo con el sistema de “valor de transacción” de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Con este sistema, la elusión no se produce debido a que la base del impuesto en la importación es siempre el valor de la última operación (que incorpora los valores de eventuales transacciones extraterritoriales o anteriores a la importación).

6 Véase nuestros comentarios en torno a la definición de territorio nacional en la primera parte del presente trabajo.

7 Recurrimos a las normas que regulan el ingreso de mercancías en el caso del Régimen de Importación Definitiva de Bienes, en la medida que es el único régimen de importación en el cual las mercancías ingresan para ser consumidas en el territorio nacional o para incorporarse a un proceso productivo que culminará en el consumo de bienes dentro del mismo territorio. Los demás regímenes de importación buscan la exportación de las mercancías ingresadas al territorio nacional al final de un proceso productivo por lo que la definición de ingreso al territorio aplicable a estos casos no nos resulta de utilidad. Cabe señalar que sólo se entiende que los bienes han ingresado legalmente al territorio nacional, cuando lo hicieron por un punto de control aduanero.

8 Véase literal d) del Artículo 2 anterior, el segundo párrafo del texto anterior del Artículo 14 de la Ley antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo 950 y el numeral 10 del Artículo 2 del Reglamento según el texto aprobado por el Decreto Supremo 136-96-EF.1.

Es importante señalar que, técnicamente, los bienes de origen extranjero sólo deben estar gravados con el impuesto a partir de la operación aduanera de importación, esto es, cuando hayan sido nacionalizados<sup>9</sup>, en aplicación del principio de imposición en el país de consumo.

Por ello, las ventas antes de la importación pueden realizarse cuando el bien aún no ha ingresado al territorio nacional; o, cuando encontrándose éste situado en el territorio nacional, aún no ha sido nacionalizado. En nuestra opinión, en ninguno de estos casos debería aplicarse el impuesto, porque no existe certeza de que el bien vaya a ser consumido en el país. No es sino hasta el momento en que se solicita el despacho a consumo que existe tal certeza.

En efecto, el impuesto debe gravar las operaciones que conduzcan al Fisco hacia el consumidor final, pues el Impuesto General a las Ventas es un impuesto que persigue, indirectamente, la afectación del gasto o consumo como expresión de riqueza. La totalidad de las operaciones de la cadena de producción y distribución deben ser alcanzadas por el Impuesto, en razón de que el Estado va recaudando a través de ella importes a cuenta del impuesto que finalmente incide en el consumidor final a través del precio. Por ello, no tiene sentido afectar transacciones sobre bienes que, aún cuando legalmente pudieran encontrarse situados en el territorio nacional, no conforman dicha cadena económica.

Creemos que así lo ha entendido la legislación nacional cuando en el numeral 9 del Artículo 2 del Reglamento de la Ley, se establece que no está gravada con el Impuesto la transferencia en el país de mercadería extranjera, ingresada bajo los regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal regulados por la Ley General de Aduanas, sus normas complementarias y reglamentarias, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por la citada Ley<sup>10</sup>.

Es en este contexto en que debe ser leído el literal a) del numeral 1 del Artículo 2 del Reglamento de la Ley, el cual señala que se entiende realizada en el

país aquella operación en la que el bien vendido se encuentra ubicado en el territorio nacional. El criterio de ubicación tiene que ser jurídico ya que si ello no fuera así, la ya citada disposición del numeral 9 del Artículo 2 del Reglamento no tendría sentido. El propio Tribunal Fiscal considera que las operaciones que se realizan antes del despacho a consumo son extraterritoriales<sup>11</sup>. Como ejemplo de ello está la RTF No. 511-2-1999 que señaló que:

*“el suministro se entendía efectuado cuando el proveedor extranjero emitía la factura comercial a nombre de (...) y cuando el bien era embarcado hacia el Perú, hechos que se concretaban fuera del territorio nacional, por lo que la venta de los bienes a (...) no se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 1 de la Nueva Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.”* (El subrayado es agregado).

Por su parte, la RTF No. 410-5-2000 dice que: *“(...) Asimismo, debe tenerse en cuenta que el Artículo 1 del Decreto Ley No. 25748, aplicable al presente caso, gravaba con dicho impuesto, entre otros, a la venta de bienes muebles en el país, por lo que no pueden considerarse (gravadas) las ventas efectuadas antes del despacho a consumo, pues las mismas se entienden como realizadas fuera del país, en este sentido, no procede que las transferencias de bienes antes del despacho a consumo sean consideradas para determinar el crédito fiscal de la recurrente”.* (El subrayado es agregado).

## **b. Utilización de Servicios**

A diferencia del régimen aplicable a los bienes, en el cual el paso por aduanas puede facilitar la identificación del destino de los mismos y el lugar del consumo, en los servicios el tratamiento se hace un poco más complicado. Ello debido a que se trata de prestaciones inmateriales que no dejan evidencia física de su paso por las aduanas. Ante las deficiencias legislativas, la jurisprudencia, ha tenido que marcar las pautas para una adecuada interpretación de las transacciones internacionales.

9 La importación definitiva supone la introducción de mercadería extranjera destinada a permanecer definitivamente en el territorio nacional y se instrumenta con la formalización del despacho a consumo, aún cuando el traspaso físico de la frontera aduanera se produzca con posterioridad.

10 La Ley General de Aduanas señala que la importación temporal para reexportación en el mismo estado es el régimen aduanero que permite recibir en el territorio nacional con suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación, debidamente garantizados, las mercancías extranjeras que se señale por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico y ser reexportadas en el plazo establecido sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal como consecuencia del uso. La misma Ley establece que la Admisión Temporal es el régimen aduanero que permite el ingreso de ciertas mercancías extranjeras al territorio aduanero con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos que graven su importación, para ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sufrido una transformación o elaboración, debiendo dichas mercancías estar materialmente incorporadas en el producto exportado.

11 Ver Resoluciones Nos. 631-1-99 y 929-5-97.





Como se sabe, de acuerdo con el tercer párrafo del numeral 1 del Artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el servicio se entiende utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

La legislación no precisa cuándo se considera que el servicio es consumido o empleado en el país; si se trata de conceptos similares o iguales; y, si no lo son, si deben darse en forma conjunta o alternativa a efectos de fijar la utilización efectiva del servicio en el país.

### 1. Consumo o Empleo en el Territorio Nacional

Si los consumos afectos son los realizados en el territorio nacional, en ese marco deben ser evaluadas las transacciones. En tal sentido, a pesar de comentar las disposiciones sobre utilización de servicios, que hacen referencia a “consumo o empleo”, considerando que las mismas nociones debieran ser utilizadas para el caso de exportación –que veremos más adelante– en las cuales la legislación hace referencia a “uso, explotación o aprovechamiento”, en los cuales es determinante el lugar en el que el usuario dispone de los servicios<sup>12</sup>.

Al respecto, interesante jurisprudencia ha concluido que sólo se encuentran gravados aquellos consumos o empleos de servicios que se efectúen en el país.

En principio, la Resolución No. 001-2-2000 de fecha 5 de enero de 2000, estableció 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”.

[La utilización económica en el exterior está referida a] “que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior (...), [estaba referida] al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local (...)”.

*«la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida. En tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, consideramos que los reparos formulados al respecto deben ser levantados”.* (El subrayado es agregado).

A su vez, la Resolución No. 225-5-2000 de fecha 28 de marzo de 2000, al analizar un caso de servicios de agenciamiento prestados por un sujeto no domiciliado, establece que:

“(…) el modo de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, es en función del lugar donde el usuario -el que contrató el servicio- llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo”. (El subrayado es agregado).

El Tribunal Fiscal define entonces que el consumo se produce con el primer acto de disposición. Si tal primer acto tiene lugar en el Perú, el servicio se entenderá gravado y si, por el contrario, dicho acto de disposición tiene lugar en el exterior, no habrá operación afecta. Sí es importante precisar que la jurisprudencia ha señalado también que es necesario analizar cada caso concreto con el fin de establecer la naturaleza de cada transacción y su afectación con el impuesto.

La Administración Tributaria, a través del Informe No. 228-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 25 de noviembre de 2004, utilizando como base la jurisprudencia anteriormente citada, también ha concluido que:

“(…) A fin de determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional, deberá atenderse al lugar en el que se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio *Para tal efecto, deberán analizarse las condiciones contractuales que han acordado las partes a fin de establecer dónde se considera que el servicio ha sido consumido o empleado.*” (El subrayado es agregado).

12 Así lo ha entendido la propia Administración Tributaria en el Informe No. 228-2004-SUNAT/2B0000 de fecha 25 de noviembre de 2004.

## 2. Utilización Parcial de Servicios en el País

Este es un supuesto no contemplado en la legislación vigente en materia de Impuesto General a las Ventas y se refiere a los casos de servicios prestados por no domiciliados que pueden ser utilizados parcialmente en el país. Los casos más saltantes podrían estar referidos a seguros recibidos del exterior para la cobertura de daños cubiertos parcialmente en el país, la contratación global de servicios que luego son distribuidos entre diversas empresas de un conglomerado económico, y similares.

Nuevamente, haciendo uso de los criterios fundamentales del impuesto, deberíamos concluir que las operaciones sólo estarían gravadas en la medida en que el consumo –primer acto de disposición inmediata- tenga lugar en el país. Así, las operaciones descritas sólo se encontrarían gravadas en la medida que impliquen un consumo efectivo en el territorio peruano<sup>13</sup>.

Sin perjuicio de reconocer que el sustento teórico del impuesto es de gran utilidad para el análisis e interpretación de las situaciones de hecho que se presentan, somos de la opinión que resultaría recomendable contar con una norma que establezca de manera clara el tratamiento aplicable a estas figuras. No nos inclinamos por vincular la base del consumo con la de determinación de gasto para fines del Impuesto a la Renta porque somos enemigos de mezclar las citadas disposiciones que responden a criterios técnicos totalmente diferentes.

## 3. Problemas que se plantean en materia de comercio electrónico

Esta materia ha sido ya tratada en anterior oportunidad<sup>14</sup>, cuando se creía que la reforma de la legislación ante la inminencia de estas nuevas formas de contratación, se vería forzada. Sin embargo, ninguna disposición en materia de Impuesto General a

las Ventas ha sido reformada por causa de éste, que es sólo otro medio de comercialización. No obstante, en aquella oportunidad dijimos que el crecimiento del comercio electrónico generaría dificultades para el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, así como de fiscalización para las Administraciones Tributarias del mundo, básicamente por los siguientes problemas:

- a) Localización del Hecho Imponible: Problemas de doble Imposición, Ausencia de Tributación y Conflictos Interjurisdiccionales.

En esta materia, la dificultad de identificar el lugar de la realización de las operaciones afectas –debido a los medios electrónicos utilizados- puede generar que

---

***“(...) resultaría recomendable contar con una norma que establezca de manera clara el tratamiento aplicable a estas figuras.”***

---

las legislaciones adopten diversas posiciones con el fin de afectar a tributación las transacciones de comercio electrónico. Así, podría darse el caso que el país de domicilio del prestador decida gravar sus operaciones de comercio electrónico sin diferenciar si las mismas serán consumidas o no en el territorio. Asimismo, el país del receptor de tales prestaciones podría también decidir que las mismas se graven bajo su jurisdicción bajo el criterio de utilización. Por ello, una misma transacción podría verse afectada doblemente.

La situación contraria también es susceptible de ocurrencia debido a que podría darse el caso que las decisiones legislativas terminen siendo contradictorias respecto a la desgravación de las transacciones, determinando con ello que las mismas carezcan de tributación.

En los dos supuestos, resulta evidente el conflicto jurisdiccional ya que será necesario que los Estados involucrados en las transacciones de comercio electrónico, tengan claro a quién le corresponde gravar la operación. Sobre el particular, reiteramos que debería primar la posición del Estado en el que el consumo se causa.

13 Ciertamente identificamos problemas de valoración de las transacciones para determinar cuánto corresponde al usuario del país, pero eso es materia de otra discusión vinculada a precios de transferencia y operaciones con entidades vinculadas, para fines del Impuesto a la Renta. Seguramente los ajustes surgidos variarían la base de cálculo del Impuesto General a las Ventas; pero, del mismo modo, debiera entenderse que tal ajuste tendría vinculación con el consumo [y gasto] realizado en el país.

14 Chang Milla, Verónica y María Julia Sáenz Rabanal. « El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico». En revista No. 38 del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT). Junio de 2002.



## Aplicación del Impuesto General a las Ventas...

### b) Distinción entre entrega de Bienes y Prestación de Servicios

“( ... ) la tradicional distinción ... entre entrega de bienes y prestación de servicios ... entra en crisis, pues en el comercio electrónico y, de forma creciente, entregas clásicas de bienes se convierten en prestaciones de servicios, desde la compra de libros hasta la adquisición de discos pasando por la compra de “software”... Asimismo, el área de las prestaciones de servicios no sólo se amplía, sino que reconvierte su filosofía ya que, por un lado, la propia prestación del servicio informático o de telecomunicaciones que da acceso a la oferta y demanda del comercio electrónico, es lo que genera valor añadido y, en consecuencia, supone una transmisión gravada; por otra parte, la diferenciación entre los servicios gravados se ve dificultada porque son arduamente distinguibles los que se transmiten por la Red, de los que se envían utilizando medios clásicos, etc.”<sup>15</sup>

### c) Identificación y localización del sujeto

“La identificación y la localización del sujeto pasivo generan también su propia problemática en este terreno, así como nuevas cuestiones tributarias desde la necesidad de designar a un representante con una cierta fijeza en la jurisdicción fiscal, aunque el auténtico prestador del servicio nunca pise la misma, hasta problemas como la aplicación del sistema de devolución a los no residentes que se ven complicados por el comercio electrónico, pues en muchos casos se desconoce la identidad real o fiscal del sujeto a quien devolver”<sup>16</sup>.

### d) Gestión tributaria

Sobre esta materia son relevantes los problemas siguientes: el tratamiento de los pagos en dinero electrónico o a través de tarjetas de crédito, identificación del autor de las operaciones gravadas, eliminación de intermediarios como sujetos de control, identificación de los actores en el comercio, y finalmente de rastreo o detección de transmisiones de información y ausencia de presencia física o nexo con el país.

## B. Exportación

El Artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que la exportación de bienes o servicios así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto.

Consideramos que la disposición anteriormente citada tiene deficiencias técnicas que han generado en los últimos tiempos grandes controversias en la materia. Por ello, es necesaria una reforma legislativa que precise el tratamiento que subyace a lo que consideramos ha sido la intención de la ley, a saber: la inafectación prevista para las exportaciones está referida en realidad a las operaciones de venta que subyacen a las mismas. Por ello, en la práctica la exportaciones son operaciones inafectas equivalentes a operaciones gravadas con tasa cero, al existir el derecho al recupero del impuesto pagado en fases anteriores a la exportación.

También nos referiremos a la exportación de bienes y a la de servicios en cuanto tengamos que hacer comentarios especiales.

### a. Exportación de Bienes

#### 1. Inafectación “presunta” de la venta de bienes en el país.

El Artículo 54 de la Ley General de Aduanas señala que la exportación es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso y consumo definitivo en el exterior.

Resulta claramente una inconsistencia que el Artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señale que la exportación no está afecta al impuesto ya que, como la legislación pertinente lo precisa, la exportación es simplemente el tránsito de mercancías al exterior, no siendo, de modo alguno, una transferencia en sí misma. La transferencia, si la hay, tiene lugar generalmente antes y ocasionalmente inmediatamente después de la exportación; pudiendo haber inclusive exportaciones sin que medie transferencia del bien exportado.

Entendemos que la norma bajo comentario ha querido expresar que la operación no gravada es la

15 Carbajo Vasco, Domingo. «La Fiscalidad y el Comercio Electrónico: problemas y oportunidades». En Carta Tributaria del 1 de mayo de 2000. Suplemento A Documentación No. 334. Páginas 8 y 9.

16 Carbajo Vasco, Domingo. Ibidem.

venta local subyacente a la operación aduanera de exportación, ya que –una vez más– por aplicación del Principio de Territorialidad, no debe ser gravada una operación cuyo consumo tendrá lugar fuera del territorio nacional.

En efecto, el literal a) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que el impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles. Tal operación se entiende realizada en el país cuando los bienes que son objeto de la misma se encuentran ubicados en el territorio nacional. De este modo, nuestra Ley ha optado, al enunciar el hecho imponible y regular la territorialidad del impuesto, por considerar la situación o ubicación física de los bienes materia de la operación.

Sin embargo, para determinar el lugar de fijación o ubicación de los bienes materia de la venta deberá atenderse a los criterios relativos a la aplicación del principio de territorialidad en función de la naturaleza jurídica de los diversos bienes que encuadran en la definición de bienes muebles que recoge la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Además, aunque no se encuentre expresamente establecido en las disposiciones legales del Impuesto General a las Ventas, no basta que un bien se encuentre situado físicamente en el territorio nacional para que su transferencia se considere comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto. Es necesario también que el consumo se produzca en el país, ya que sólo corresponderá a la potestad tributaria del Estado receptor, aquella operación que tenga como destino final de consumo, tal país.

Para propósitos del Impuesto General a las Ventas se pueden identificar dos alternativas de tratamiento para las exportaciones; a saber: (i) la primera, que supone la inafectación de la operación sin perder el derecho a deducir los impuestos pagados con anterioridad en la etapa de producción del bien; y, (ii) la segunda, que supone su afectación con tasa cero, lo que implica que el impuesto a pagar sea cero y que se tenga derecho a la recuperación del impuesto pagado en las fases anteriores a la de la exportación.

Como lo hemos indicado, ya que la exportación no es en sí misma una transferencia, el segundo criterio es el técnicamente más adecuado, porque se aplica en

este caso una exención a la venta de bienes que, teniendo lugar en el territorio, está destinada a la exportación; esto es, al consumo de los mismos en el exterior<sup>17</sup>.

Según lo expuesto, lo que debió inafectarse en forma expresa es la venta en el país de bienes destinados a la exportación, por tratarse de operaciones que sí están dentro del ámbito del Impuesto ya que al momento de su entrega (al efectuarse el embarque de los mismos en las operaciones pactadas en condiciones FOB) o fecha de misión del comprobante de pago, se encuentran ubicados físicamente en el territorio nacional.

Como resulta lógico, la venta de bienes que se produce después de la exportación debería ser considerada como una operación no alcanzada por el Impuesto, a pesar de que en algunos casos los bienes pudieran estar situados en el territorio nacional al momento de efectuarse la venta. En efecto, el bien que es materia de la transferencia no será consumido en el país a no ser que sea nuevamente nacionalizado. Si estamos frente a un impuesto que grava la manifestación de riqueza consumo, éste debe alcanzar exclusivamente a aquél que se verifica en el país y sobre el cual el Estado Peruano tiene derecho a ejercer potestad tributaria.

## **b. Exportación de Servicios**

De acuerdo con el Artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas comentado de manera precedente, la exportación de servicios no se encuentra gravada con dicho impuesto. Recordemos también que este supuesto se debe leer como una inafectación a la operación de prestación de servicios en el país subyacente a la exportación.

Consideramos que el tratamiento para el caso de los servicios ha sido un poco más elaborado en cuanto se ha establecido requisitos más precisos para gozar de la inafectación. Sin embargo, a pesar de ello, no todas las operaciones que constituyen exportaciones de servicios son consideradas como tales para efectos de la Ley, como veremos seguidamente.

En efecto, el tercer párrafo del Artículo 33 de la Ley señala que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V, el mismo que puede ser modificado por Decreto Supremo.

<sup>17</sup> Recordemos que el objetivo que se persigue es evitar distorsiones económicas causadas por la exportación de impuestos en el costo de los bienes, lo que restaría competitividad a los productos peruanos en el mercado internacional; así como evitar, en su caso, la doble imposición por aplicación de las normas de territorialidad en transacciones de bienes que se realizan en más de un Estado.



Asimismo, el Artículo 9 del Reglamento señala que los servicios incluidos en el Apéndice V se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- a. Que los servicios se presten a título oneroso lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- b. El exportador debe ser una persona domiciliada en el país.
- c. El usuario del servicio debe ser una persona no domiciliada en el país.
- d. El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar íntegramente en el extranjero.

Como lo ha indicado la jurisprudencia para el caso de consumos en el exterior, la disposición reglamentaria en esta materia sí se ha cuidado en precisar que no cumplen con el último requisito mencionado, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país.

Se entiende que la legislación haya querido regular cuidadosamente las transacciones sobre exportación de servicios, ya que, como en el caso de importaciones, no se cuenta con la certeza del paso de aduanas para acreditar la salida de las mismas y su consumo en el exterior. No obstante, utilizando los criterios de consumo y territorialidad que hemos desarrollado precedentemente, así como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre la materia, creemos que la existencia de un apéndice como el V no es justificable en términos técnicos.

Este apéndice cerrado genera problemas de neutralidad del impuesto, ya que si se trata de servicios que cumplen conjuntamente con todas las condiciones que el reglamento ha precisado, pero que no se encuentran en el citado apéndice, no recibirían el tratamiento de exportación, ocasionando que el prestador incorpore el impuesto en el precio, a pesar que el consumo no tendrá lugar en el país. El Estado Peruano estaría gravando una transacción cuyo consumo no se produce en su territorio y yendo contra el criterio de tributación en el país de destino en base al cual está estructurado el impuesto.

Somos de opinión que este apéndice debería ser eliminado.

### c. El Saldo a Favor del Exportador

De acuerdo con el Artículo 34 de la Ley del Impuesto, el monto que hubiese sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un Saldo a Favor del Exportador que se genera como reintegro o mecanismo de devolución que impide que los exportadores trasladen los impuestos a bienes y servicios que se consumirán en el exterior.

Asimismo, si el exportador realiza además, operaciones en el país gravadas con el impuesto, la normatividad nacional tiene previsto un procedimiento para calcular el monto del impuesto trasladado a estos exportadores que será materia de devolución.

De manera complementaria, los numerales 3 y 4 del Artículo 9 del Reglamento de la mencionada norma establece que son aplicables al Saldo a Favor del Exportador, las normas que regulan el Crédito Fiscal.

El Saldo a Favor se obtiene de una prorrata de las operaciones la cual consiste en determinar cuál es el total de las exportaciones de los últimos doce meses, respecto del total de las operaciones gravadas con el impuesto, incluyendo las exportaciones del mismo período. El porcentaje obtenido se aplica sobre el total del impuesto que hubiere gravado la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción destinados a operaciones gravadas y a la exportación. El monto resultante, constituye un saldo a favor el cual debe ser aplicado contra el impuesto bruto por las operaciones gravadas con el impuesto, después de haber aplicado el Crédito Fiscal del período.

De acuerdo con el Artículo 35 de la Ley, en caso de que el exportador no realice operaciones gravadas con el impuesto, el Saldo a favor del exportador podrá ser aplicado contra los pagos a cuenta y la cuota de regularización del Impuesto a la Renta. En caso de no existir Impuesto a la Renta por pagar, el Saldo se aplicará contra la deuda originada en cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público y respecto del cual el sujeto sea el contribuyente. Finalmente en caso de no existir estos tributos se podrá solicitar su devolución.

Un punto importante que debe ser resaltado, es el hecho de que el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, ha establecido una limitación a la compensación o devolución del Saldo a Favor del Exportador que pudiera eventualmente solicitarse.

En efecto, el Artículo 4 establece que la compensación o devolución de dicho saldo tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del impuesto incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período. Siendo este el caso, la misma norma establece que el Saldo a Favor Materia de Beneficio (esto es, el saldo remanente luego de aplicar el límite señalado), puede ser arrastrado como Saldo a Favor del Exportador a los ejercicios siguientes.

Finalmente, el Saldo a Favor Materia de Beneficio cuya compensación o devolución no hubiere sido aplicada o solicitada, pese a encontrarse incluido en el límite establecido en el párrafo anterior, podrá arrastrarse a los meses siguientes como Saldo a Favor del Exportador. En este caso, el monto del referido saldo a favor incrementará el límite indicado en el párrafo anterior de las exportaciones realizadas en el período siguiente.

### **III. Conclusión**

La tendencia de los últimos años en materia tributaria, lamentablemente ha venido acentuando la preocupación desmedida por el control tributario

administrativo de las transacciones, en detrimento de la regulación técnica de los impuestos. Esta situación ha generado resultados inequitativos y antitécnicos en la aplicación del Impuesto General a las Ventas que nos obligan a concluir que una reforma en esta materia es necesaria.

Especialmente en lo concerniente a regulación sobre operaciones internacionales y de manera general en cuanto a la aplicación global del impuesto, es urgente contar con disposiciones que consagren de una vez por todas, los principios fundamentales del Impuesto al Valor Agregado en un texto legal que obligue tanto a contribuyentes como a la Administración Tributaria, a utilizar criterios técnicos en la aplicación del impuesto y evite la innumerable lista de problemas que se han venido presentando en la interpretación de las operaciones internacionales que son cada día más frecuentes.

No podemos darnos el lujo de seguir teniendo una legislación llena de laceraciones e inconsistencias que sólo quitan competitividad al país en cuanto a claridad en las reglas de juego que cualquier inversionista (nacional o extranjero) espera recibir de un Estado moderno y respetuoso de la libre competencia 