

Primer Congreso Institucional  
"El Sistema Tributario Peruano:  
Propuesta para el 2000"

Impuestos al Consumo  
Expositor: Dr. César Rodríguez Dueñas  
Jueves, 18 de Noviembre de 1999

## LA IMPOSICION AL CONSUMO EN EL PERU: ANALISIS Y PERSPECTIVAS<sup>(\*)</sup>

### I. EVOLUCION DE LA IMPOSICION AL CONSUMO BAJO LA TECNICA DEL VALOR AGREGADO. CARACTERISTICAS TECNICAS Y ESTADO ACTUAL DEL MODELO DE IMPOSICION AL CONSUMO EN EL PERU

#### 1.1 Orígenes de la imposición al valor agregado

La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania, siendo ideada y desarrollada como un esquema teórico por Wilhelm Von Siemens en 1919 (*Veredelte Umsatzsteuer*). Sin embargo, no fue sino hasta 1954 en que se implementó en el ámbito normativo en Francia (*Taxe sur la valeur ajoutée*), luego de algunos intentos de introducirlo en el Japón a través de la misión de expertos norteamericanos dirigidos por el profesor Shoup, cuyo objeto era sugerir mejoras al sistema tributario japonés. En 1967 la Comunidad Europea adoptó dicha técnica impositiva, de tal suerte que a la fecha, de los veinticuatro países miembros de la OCDE<sup>1</sup>, únicamente tres no lo han adoptado todavía, entre ellos los Estados Unidos de América, aún cuando se conoce que desde 1994 existe una comisión que evalúa su implementación. En lo que respecta a Latinoamérica, la generalidad de países adoptan tal estructura impositiva, habiendo sido Brasil el primero en implementar un régimen con las características de un IVA.

<sup>(\*)</sup> Se agradece la colaboración de los Dres. Raúl Ramírez Corrales y Jorge Bravo Cucci.

<sup>1</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Respecto de nuestro país<sup>2</sup>, cabe señalar que la imposición al consumo tiene sus orígenes en el denominado Impuesto a los Timbres Fiscales (Ley 9923), tributo que gravaba las ventas, además de toda transacción que implicara movimiento de fondos, y que afectaba el íntegro del precio de venta sin considerar deducción alguna. Se trataba de un impuesto plurifásico acumulativo sobre el valor total y no sobre el valor agregado. Es en 1973, a través del Decreto Ley 19620, que se establece el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), el cual en una primera etapa era básicamente un impuesto monofásico que gravaba la venta de bienes a nivel fabricante o importador, con un crédito fiscal del 70%, y que contaba con tasas diferenciales (tasa general de 15% y tasas especiales de 25%, 7%, 3%, 2% y 1%).

Adicionalmente se gravaba la actividad de construcción (con una tasa de 3%) y determinados servicios con tasas diferenciales (11%, 7%, 3%, 2%, 1% y 0.3%). En una segunda etapa, por modificaciones introducidas por el Decreto Ley 21070, a partir de 1975 el régimen impositivo va camino a convertirse en uno estructurado bajo la técnica del valor agregado, aún cuando de una manera poco técnica, que atendiendo a las transferencias gravadas era un plurifásico a nivel de productor, fabricante y mayorista, con tasas diferenciales, y con un crédito fiscal del tipo de deducciones físicas o método del ingrediente físico.

Es a partir de 1982, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 190, que se comienza a implementar un impuesto general al consumo estructurado bajo la técnica del valor agregado, con una tasa general del 16% (además de varias tasas específicas para diversos productos que oscilaban entre el 10% y 30%), y un impuesto selectivo al consumo, estructurado como un impuesto monofásico producto final a nivel de fabricante, estructura impositiva que se mantiene vigente hasta la fecha.

En este régimen se incluye a determinado retiro de bienes, más algunos servicios gravados (Apéndice II) y se incluye a la actividad de construcción. También se crea un régimen simplificado, para aquellos contribuyentes cuyas ventas totales en el año calendario anterior no superaban 200 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), y un régimen de inafectación, para las personas que no estuvieran

---

<sup>2</sup> Zolezzi Möller, Armando. *El Impuesto a las Ventas - Su evolución en el Perú*. Revista 5 del Instituto Peruano de Derecho Tributario.



organizadas bajo ninguna forma societaria y que hubieran vendido bienes por debajo de 350 UIT. El Decreto Legislativo 190 también consideró un Impuesto Especial, en sustitución del IBS, que gravaba las ventas al exterior de bienes calificados como productos de exportación tradicional.

Este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo 775 publicado el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir del 1 de enero de 1994 y que es, con algunas variantes, el que nos rige actualmente, en el texto contenido en el Decreto Supremo 55-99-EF.

## 1.2 Estructura técnica del Impuesto General a las Ventas

El Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto plurifásico estructurado en base a la técnica del valor agregado, bajo el método de sustracción, adoptando como método de deducción el de base financiera, en mérito del cual el valor agregado se obtiene por la diferencia entre las “ventas” y las “compras” realizadas en el período, vale decir, no se persigue la determinación del valor agregado económico o real de dicho período, el cual se obtendría de optarse por el método de deducción sobre base real. Respecto del sistema para efectuar las deducciones sobre base financiera, adopta el de impuesto contra impuesto; es decir, que la obligación tributaria resulta de deducir del débito fiscal (impuesto que grava las operaciones realizadas) el crédito fiscal (impuesto que grava las adquisiciones realizadas).

En cuanto a la amplitud de las deducciones o crédito fiscal, nuestro IGV se encuentra estructurado como uno de deducciones amplias o financieras, en virtud de lo cual se admite la deducción de todas las adquisiciones (sea por adquisición de bienes o por la utilización de servicios prestados por sujetos domiciliados o no domiciliados), se trate de insumos que integren físicamente el bien, o que se consuman en el proceso, o que sean gasto de la actividad. En general son deducibles las adquisiciones gravadas de bienes de uso, servicios y gastos generales.

En relación al criterio jurisdiccional, ante supuestos en los cuales determinadas operaciones son producidas en el territorio nacional pero consumidas fuera de él, el IGV recoge el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, en virtud del cual se desgravan las exportaciones de bienes y, aún cuando parcialmente, las

de servicios, gravándose en el país en el cual se efectuarán los consumos.

El IGV, estructurado como un Impuesto al Valor Agregado, es pues un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los efectos de pirimidación y acumulación, que por su diseño facilita el control por parte de la Administración Tributaria, no produciendo distorsión económica respecto de la estructura de producción y distribución, propendiendo con ello a la neutralidad del impuesto<sup>3</sup>. No obstante ello, se trata de un tributo de carácter regresivo<sup>4</sup>.

Dentro de sus ventajas<sup>5,6</sup>, sin ser estas taxativas ni limitativas, se cuentan las siguientes:

- Se trata de un impuesto de simple aplicación y control, permitiendo un importante volumen de recaudación<sup>7</sup>;
- Al estar estructurado sobre la base de un período mensual, desliga la determinación del impuesto al ejercicio comercial. En nuestro caso, esta situación no se presenta totalmente ya que la utilización del IGV pagado en los desembolsos por viáticos y gastos de representación se relaciona con la deducción anual para efectos del Impuesto a la Renta;
- Permite la realización de controles cruzados de las operaciones por parte de la Administración Tributaria;
- Afecta con generalidad al sistema de producción y distribución; y,
- Posee gran capacidad para promover el crecimiento de la inversión.

De otro lado, se señala que sus principales desventajas<sup>8</sup> son las siguientes:

---

<sup>3</sup> Para John F. Due, la gran ventaja del IVA es la neutralidad económica del mismo al evitar los efectos económicos adversos del impuesto sobre el volumen de ventas.

<sup>4</sup> Diez señala que "... un impuesto al valor agregado proporcional y general que alcanza la renta consumida se comporta como un tributo regresivo sobre la renta personal, debido a que la parte del ingreso destinado al consumo, postergando al ahorro, disminuye al incrementar el nivel del ingreso, ya que el consumo tiene límite en la satisfacción individual." Diez, Humberto. **Impuesto al Valor Agregado**. Errepar. Pág. 9.

<sup>5</sup> Cosciani, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Depalma. Buenos Aires 1969.

<sup>6</sup> Tesón, Miguel. **La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico**. Asociación Argentina de Estudios Fiscales AAEFF.

<sup>7</sup> Al mes de setiembre del presente año, la recaudación por concepto del Impuesto General a las Ventas ha sido establecida en 49.9% del total de la recaudación tributaria. Fuente: SUNAT - Banco de la Nación - Gerencia Financiera - Gerencia de Estudios Económicos.

<sup>8</sup> Tesón, Miguel. Ob. Cit.



- La complejidad administrativa derivada de la multiplicidad de sujetos pasivos y la dificultad de evaluar la base con generalidad que impiden la extensión del impuesto. Los problemas para determinar la base imponible suponen limitar el campo de acción, dejando sin gravar actividades que deberían incluirse en el impuesto;
- Dificultad de establecer un IVA neutral a causa de la limitación de su campo de aplicación; y,
- La existencia de exenciones tributarias.

Con miras a su futuro perfeccionamiento, es recomendable propender a la generalización del gravamen, para lo cual se debe ampliar el ámbito de aplicación del impuesto respecto de transacciones que actualmente, por la forma como se encuentra estructurado el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto, no se encuentran alcanzadas con el mismo. Tal es el caso de las transferencias en propiedad y cesión en uso de bienes incorpóreos, así como las primeras ventas de inmuebles realizadas por empresas que no califican como constructores. Asimismo, se deben eliminar las exoneraciones para evitar distorsiones en el sistema y facilitar su administración, aún cuando por un período limitado y definido por la actual coyuntura que atraviesa el país, podría mantenerse la exoneración de ciertos productos que conforman la canasta básica.

### 1.3 Estructura técnica del Impuesto Selectivo al Consumo

Al segundo impuesto que grava el consumo se le denomina Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y, a diferencia del anterior, se encuentra estructurado como un impuesto monofásico producto final (nivel fabricante o importador)<sup>9</sup> (así como en los casos de ventas efectuadas por empresas vinculadas económicamente con el productor o el importador), con tasas diferenciales, y aplicable a determinadas operaciones que implican transferencias de propiedad de bienes suntuarios, no esenciales, y combustibles. En nuestro país, además, este impuesto recae en los juegos de azar y apuestas (no afectos al IGV).

Cabe señalar que tal impuesto se aplica previamente al IGV, formando parte de su base imponible, generándose un efecto acumulativo al producirse una reiterada carga impositiva, produciéndose un incremento en el nivel de precios, motivo por el cual, a los efectos de no distorsionar la estructura del impuesto, debería

<sup>9</sup> Modalidad de imposición selectiva al consumo aconsejada por la ALALC.

evaluarse la posibilidad de excluir al Impuesto Selectivo al Consumo, de la base imponible del IGV.

Al respecto apréciase el siguiente cuadro:

Base imponible del IGV considerando el ISC		Base imponible del IGV sin considerar el ISC	
(a) Valor de venta	100	(a) Valor de venta	100
(b) ISC 10% de (a)	10	(b) ISC 10% de (a)	10
(c) Base imponible para IGV (a) + (b)	110	(c) Base imponible para IGV(a)	100
(d) IGV 18%	<u>19.80</u>	(d) IGV 18%	<u>18</u>
(e) Precio de venta	129.80	(e) Precio de venta	128

Distorsión : 18 (18% del monto del ISC)

Una mejor solución, previo análisis del objetivo de este impuesto y que se describe a continuación, es su eliminación. Transitoriamente, debido a la drástica caída de la recaudación y considerando que el IGV, en la mayoría de las transacciones, es usado como crédito fiscal y que no se resentirían significativamente las actividades económicas, se podría elevar uno o dos puntos porcentuales, la tasa del IGV.

Se dice que el principal objetivo de este impuesto es el de afectar la composición de la demanda final, a fin de adecuarla al uso óptimo de los recursos con que cuenta la economía del país. En efecto, la imposición selectiva al consumo tiende a disminuir la demanda interna de bienes y servicios no esenciales, produciendo con ello una mejor capacidad para importar, liberación de factores productivos escasos para ser destinados a producciones de bienes esenciales, reducción del consumo de sectores de altos ingresos, entre otros. No obstante ello, a través de estudios especializados, expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio ALALC, han concluido que uno de los principales fundamentos de establecer impuestos selectivos al consumo en países en vías de desarrollo, es el relacionado a la recaudación tributaria<sup>10</sup>. Otro de sus objetivos consiste en

---

<sup>10</sup> ALALC. Imposición Selectiva a los consumos. Doc. 36. Pág. 45. Cabe señalar que de acuerdo a cifras actuales, la recaudación por concepto del Impuesto Selectivo al Consumo al mes de abril de 1999 se encuentra por el orden del 15.10% del total de la recaudación tributaria, constituyéndose en el tercer impuesto en orden de recaudación. Fuente : SUNAT - Banco de la Nación Gerencia Financiera - Gerencia de Estudios Económicos.

absorber el componente no aduanero de los aranceles, permitiendo con ello la racionalización de la política aduanera. Finalmente, se afirma que la imposición selectiva al consumo busca complementar al IGV, a los efectos de atenuar su efecto regresivo.

Sin perjuicio que estos comentarios signifiquen un análisis concienzudo del régimen vigente del ISC, habría que anotar que los objetivos enunciados no se cumplen en el país y que, al contrario, la imposición en esta modalidad ha resultado contraproducente a nuestra economía. Así tenemos que:

- a) Además de los problemas propios por la industria y el contrabando, la actividad vitivinícola está en una grave situación por la alta imposición que sufres.
- b) El uso de ciertos combustibles no tiene naturaleza suntuaria y básicamente su imposición se origina en un afán recaudatorio.

Entonces nos preguntamos ¿Debe eliminarse el Impuesto Selectivo al Consumo? La respuesta a tal interrogante debe ser madurada con detenimiento y, sobre todo, reflexionada atendiendo a los objetivos que el Estado persigue con tal técnica de imposición. No obstante ello, vale traer a colación la opinión de Javier Luque Bustamante<sup>11</sup> vertida sobre el particular, cuando refiriéndose a la posibilidad de eliminar el ISC, afirma que:

“En vez de tener un impuesto paralelo con reglas especiales, se debe efectuar la incorporación de éste dentro del IGV. Así, el IGV podría tener tres o cuatro tasas adicionales para cigarrillos, bebidas alcohólicas, cerveza, gaseosas. De esta manera, el problema se solucionaría con una tasa más alta que se aplicase en toda la cadena de producción y distribución.”

## II. EXPORTACION DE SERVICIOS

Para efectos de la imposición al consumo, el tema de las exportaciones y su afectación al impuesto debe ser entendido considerando que un Impuesto estructurado bajo la

---

<sup>11</sup> Entrevista al Dr. Javier Luque Bustamante. En Revista Análisis Tributario, Junio 1998, pág.6.

técnica del valor agregado, como lo es el IGV, se precipita sobre el valor agregado que sufren los bienes y servicios durante su proceso de producción y/o comercialización o su utilización en el país y cuyo impacto se traslada al consumidor final, lo cual implica que en cada etapa del ciclo de producción y/o comercialización el Estado percibe el gravamen en calidad de anticipo o impuesto a cuenta del que en definitiva asumirá el consumidor final, lo cual, como podrá advertirse, funciona adecuadamente si el consumo o utilización se realiza en el propio país. No obstante ello, en los casos de operaciones de exportación tal funcionalidad se ve alterada, en la medida que el consumo o utilización se realizará en un país distinto al que recibió los impuestos a cuenta o anticipos.

En relación a lo expuesto en el párrafo anterior, existen dos principios de orden tributario, respecto de la imposición a las denominadas operaciones o negocios internacionales, en virtud de los cuales se pretende solucionar el problema antes esbozado.

El principio de imposición exclusiva en el país de destino (o de consumo) es el primero de ellos, en virtud del cual el país en el que se origina la exportación de bienes y servicios debe desgravar las operaciones (caso peruano) y en sentido contrario gravar las importaciones tanto de bienes como de servicios.

En contraposición al anterior, el principio de imposición exclusiva en el país de origen, implica que el país en el cual se origina la exportación recauda los impuestos a cuenta de los valores agregados producidos dentro de su jurisdicción territorial a los que nos hemos referido anteriormente, pero que a decir de Plazas Vega:

“no los recaudan para sí, sino que de producirse el consumo, deben reconocer al Estado correspondiente, las sumas que hayan recaudado a título de Impuesto.”<sup>12</sup>

En relación a la adopción de los citados criterios de imposición, Plazas Vega acota que:

“... es indispensable que los regímenes acojan las reglas de **país de origen** en comunidades integradas, o de **país de destino, pero siempre en forma plena y**

---

<sup>12</sup> Plazas Vega, Mauricio. **El IVA en los negocios internacionales**. XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. 1993 pág. 505.





**completa.** Cualquier obstáculo o limitación a una u otra regla, según sea el caso, puede generar distorsiones en el mercado mundial...<sup>13</sup>.

En nuestro país, Teodoro Nichtawitz<sup>14</sup> ha expresado con absoluta propiedad que “El Impuesto al valor agregado (IVA), como se le suele conocer en la mayoría de países que lo utilizan, no grava las operaciones de exportación porque no está dentro de su finalidad, que es la de gravar a los consumidores finales, y en segundo lugar, porque el IVA pretende no entorpecer las operaciones de exportación, expuestas a la competencia en el exterior.” En efecto, dadas las reglas de territorialidad que inspiran al IGV, se busca gravar los consumos realizados en el territorio del país y no los que se realizan fuera de él, pues ello implicaría desconocer los límites territoriales en los cuales los particulares realizan los consumos de bienes y servicios, transgrediendo reglas esenciales de soberanía.

Respecto de la adopción de uno u otro criterio, cabe indicar que el de imposición exclusiva en el país de origen es quizás el más perfecto, pero requiere para su aplicación de procesos de integración con regímenes tributarios armonizados. Así por ejemplo, tal criterio es empleado actualmente en la Comunidad Europea (hoy Unión Europea), en el cual, el grado de integración es sumamente alto. En países como el nuestro, el criterio más adecuado resulta ser el de imposición exclusiva en el país de destino.

La exportación de servicios, lo indica Derouin,<sup>15</sup> consiste en la prestación de un servicio en el territorio de un Estado, de un servicio que posteriormente es utilizado fuera del mismo. No se trata en puridad de un régimen aduanero de exportación que implique la salida del servicio del territorio, como ocurre con el caso de bienes corporales, pues por su naturaleza intangible ello no es factible.

Sin perjuicio de lo anterior, hay casos en que sí efectivamente el servicio se presta y consume en el exterior, casos en los cuales no cabe duda en que hay una exportación de servicios, pero que en nuestro país, en una interpretación literal de la Ley del IGV y su Reglamento, se encuentran gravadas.

---

<sup>13</sup> Ibidem pág. 507.

<sup>14</sup> Nichtawitz, Teodoro. **Servicios para exportadores y exportación de servicios.** Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 28, pág. 39.

<sup>15</sup> Derouin, Philippe. **El Impuesto sobre el valor añadido en la CEE.** Editorial de Derecho Financiero.

Al respecto, el Texto Unico Ordenado de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF (en adelante la Ley del IGV), reconoce la calidad de exportación a la prestación de servicios originada en el país y que es consumido fuera de él, al señalar en su Artículo 33 que la exportación de bienes y servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV

El hecho de no gravar las exportaciones, y entre ellas la exportación de servicios, responde a la necesidad del legislador de excluir del ámbito de aplicación del IGV a aquellos servicios que no obstante ser desarrollados en el país, están destinados al mercado internacional, por lo que no deben contener un impuesto que afecte la competitividad de sus precios internacionales, bajo la premisa que el IGV es un tributo interno y no puede "ser exportado".

Ahora bien, debe mencionarse que el penúltimo párrafo del precitado artículo precisa que las operaciones de exportación de servicios son las expresamente contenidas en el Apéndice V<sup>16</sup>, dentro del cual se encuentran:

1. Servicios de consultoría y asistencia técnica.
2. Arrendamiento de bienes muebles.
3. Servicios de publicidad, investigación de mercado y encuestas de opinión pública.
4. Servicios de procesamiento de datos, aplicación de programas de informática y similares.
5. Servicios de colocación y suministro de personal.
6. Servicios de comisiones por colocaciones de crédito,
7. Operaciones de financiamiento.
8. Seguros y reaseguros.
9. Servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior, únicamente respecto a la compensación entregada por operadores del exterior, según normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.
10. Servicios de mediación y/u organización de servicios turísticos prestados por operadores turísticos domiciliados en el país en favor de agencias u operadores turísticos domiciliados en el exterior.

---

<sup>16</sup> Si bien se señala que dicho Apéndice podrá ser modificado mediante Decreto Supremo por el Ministerio de Economía y Finanzas, puede apreciarse que tal regulación atenta frontalmente contra el principio de legalidad contenido en nuestra Constitución y en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.



11. Cesión temporal de derechos de uso o de usufructo de obras nacionales audiovisuales 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.

Se indica finalmente que será el Reglamento el que establecerá los requisitos que deben cumplir los mencionados servicios para calificar como exportados. Así las cosas resulta que, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 Artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas vigente a la fecha (Decreto Supremo 29-94-EF cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo 136-96-EF), los servicios incluidos en el mencionado Apéndice V se entienden exportados cuando se dan concurrentemente los siguientes presupuestos de hecho:

- a) Que sean prestados a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago y anotado en el Registro de Ventas;
- b) Que el exportador sea una persona domiciliada en el país;
- c) Que el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país; y,
- d) Que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tenga lugar en el extranjero.

De lo anteriormente mencionado, debe advertirse que la exportación de servicios puede ser definida en nuestro medio como la prestación de servicios que a título oneroso efectúa un sujeto domiciliado a favor de uno no domiciliado en el país, con la condición que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tenga lugar en el extranjero, y que los servicios materia de exportación sean los expresamente contenidos en el Apéndice V de la Ley del IGV

Como puede apreciarse, únicamente se está considerando dentro del concepto de exportación de servicios a un número limitado de prestaciones de servicios, dejándose de lado a otros servicios que son prestados a sujetos no domiciliados y consumidos en el exterior, con lo cual no se da cumplimiento al criterio de imposición exclusiva en el país de destino, creándose una distorsión al permitirse la "exportación de impuestos" y haciendo menos competitivos nuestros servicios que, en algunos casos, pueden ser requeridos indistintamente en cualquier otro país.

En relación al peculiar régimen tributario dispuesto en nuestro país respecto de las exportaciones de servicios, Pantigoso Velloso da Silveira advierte que:

“...al existir una lista restringida no se está generalizando el IGV, ni se estará cumpliendo con el principio de <país de destino>, respecto de las exportaciones no contenidas en la lista ... Es más las exportaciones gravadas en nuestro país al ser suministradas a países que aplican el principio de <país de destino>, se encontrarían gravadas dos veces: en nuestro país y en el país de destino que grava la importación, lo cual generará una doble e indeseada imposición, afectando nuestras posibilidades competitivas externas”<sup>17</sup>.

Al respecto, la posición peruana ante la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario realizada en Colombia en 1995, y que fuera sustentada por Javier Luque Bustamante, recomendó que:

“... en el caso de los servicios prestados en el país y utilizados en el exterior, resulta indispensable que la mayor parte de los mismos, si no es posible todos, sean considerados por la ley como exportación de servicios, con el objeto de afectarlos con tasa “0” u otorgarles un régimen de inafectación con descarga del Impuesto que hubiese gravado las adquisiciones de bienes y servicios destinados a su producción...”<sup>18</sup>.

Como puede apreciarse, no existe una razón o fundamento técnico para sostener que únicamente determinadas operaciones califican como exportación de servicios, por el hecho de estar incluidas en un anexo legislativo. Es evidente, y así lo reconoce la doctrina consultada, que de adoptarse un criterio de imposición exclusiva en el país de destino, tal adopción debe efectuarse de forma plena y completa, a los efectos de evitar distorsiones que implique la doble imposición de los servicios que son exportados desde nuestro país.

La adopción de los criterios de forma relativa no es de ningún modo recomendable, y así también lo reconoce la doctrina. Sobre el particular, Domenicantonio y Leccisotti

---

<sup>17</sup> Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco. **El Impuesto General a las ventas y el tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios**. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 28, pág 65.

<sup>18</sup> Luque Bustamante, Javier. **El IVA en los negocios internacionales**. Ponencia Peruana presentada ante la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, pág 722.



han desnudado las falencias y severos problemas relacionados a la evasión tributaria que se generaría, inclusive en sistemas tributarios armonizados como el de la Unión Europea, con la adopción de sistemas intermedios, como el denominado “**the restricted origin principle**” propuesto por el profesor Shibata, en virtud del cual se propone la adopción del criterio de imposición en país de origen respecto de operaciones comunitarias y el de imposición en el país de destino respecto de operaciones con los demás países”<sup>19</sup>.

Sin perjuicio de lo indicado en párrafos anteriores ¿Cómo deben considerarse aquellos servicios que cumpliendo con los requisitos exigidos para calificar como exportados no se encuentran contenidos en el Apéndice V? ¿Bajo qué supuesto de afectación se encontrarán gravados? Al respecto debemos señalar que para que un servicio califique como gravado deberá tratarse de un servicio prestado o utilizado en el país. Si por ejemplo, un determinado servicio no comprendido en el Apéndice V es prestado en mar territorial de otro país para su consumo o empleo en el mismo, no resulta lógico ni razonable considerar que debe encontrarse gravado con el Impuesto General a las Ventas bajo el supuesto de haber incurrido en una prestación de servicios en el país, por cuanto es manifiestamente evidente que el servicio no está siendo prestado en territorio peruano. Mucho menos podría afirmarse que se trata de un servicio utilizado en el país. No obstante ello, el segundo párrafo del numeral 1 del literal c) del Artículo 3 de la Ley del IGV, apartándose de las reglas de territorialidad sobre las cuales se debe basar un IVA, establece que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado para efectos del Impuesto a la Renta.

Otro de los problemas que se advierte respecto de la exportación de servicios, tal como ha sido regulada en nuestra legislación, es el relacionado al supuesto de hecho requerido en la norma reglamentaria para considerar que un servicio ha sido consumido en el extranjero, lo que ha generado una serie de posiciones opuestas y en algunos casos innovadoras sobre el tema<sup>20</sup>, e inclusive pronunciamientos por parte de la Administración Tributaria<sup>21</sup>. En efecto, aún cuando la norma señala como requisito

<sup>19</sup> Domenicantonio, Fausto y Mario Leccisotti. **El Impuesto sobre el valor añadido en el país de origen y de destino: La política de la Unión Europea**. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Pág. 795.

<sup>20</sup> Una corriente de opinión propende a una interpretación racional para determinar en cada caso en concreto el criterio de consumo del servicio.

<sup>21</sup> A través del Informe 017-92-EF/SUNAT-11.03.01.02, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, pronunciándose sobre una consulta de la Confederación Nacional de

para considerar a un servicio como exportado, que el uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero, tal regla es imprecisa e insuficiente en la práctica, generándose dudas respecto de si se trata de un uso, explotación o aprovechamiento económico (beneficio económico que se genera por la prestación del servicio en el exterior) o si por el contrario se trata de uno físico o material en mérito a la disposición del servicio (donde se emplea el servicio).

Según tenemos conocimiento, actualmente el Poder Ejecutivo viene estudiando la posibilidad de zanjar tales discrepancias adoptando como regla que no se cumple con el requisito del consumo o aprovechamiento del servicio en el extranjero cuando el usuario o beneficiario del servicio obtiene renta de fuente peruana de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta. Creemos que no es necesario recurrir a conceptos del Impuesto a la Renta para identificar cuando se entiende consumido en fuera del territorio nacional y viceversa. La crítica resulta también aplicable al caso de la utilización de servicios, en los cuales se estaría recurriendo a la regla de considerar que el servicio es consumido o empleado en el territorio nacional cuando el servicio se destina a generar renta de tercera categoría de fuente peruana.

En nuestra opinión, importa determinar el lugar de aprovechamiento económico del servicio para entender que éste se ha consumido o empleado en determinado territorio. Por tanto consideramos de imperiosa necesidad el hecho de establecer reglas claras en el ámbito legislativo, que eviten la incertidumbre de los exportadores.

Finalmente, queremos hacer breve referencia a algunos aspectos del denominado Saldo a Favor del Exportador (SFE) que, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 34 de la Ley del IGV, se encuentra constituido por el monto del impuesto consignado en los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes y servicios destinados a operaciones de exportación. En primer término somos de la opinión que el SFE debería compensarse con tributos que, siendo ingreso del Tesoro Público, señalen como responsable solidario o inclusive sustituto al exportador, y no limitar tal posibilidad a los casos en los cuales tiene calidad de contribuyente. Ello implicaría un

---

Comerciantes, señaló que se considera como exportación de servicios "... la prestación que de éstos se efectúa en el país, a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior." Sin embargo, en el caso que fue materia del citado informe, el beneficio económico no se producía en el país como aseveraba la Administración (cuando la empresa no domiciliada realiza una actividad basada en el análisis del servicio prestado), sino en el exterior (generación de mayor empleo, riqueza, etc. para el domiciliado).



alivio financiero y reducción del costo tributario de las operaciones de los exportadores. Otro de los aspectos que debería evaluarse a los efectos de ser incluido en futuras legislaciones o modificaciones a la actual, es la extensión de las disposiciones del Artículo 38 del TUO del Código Tributario al Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB) no devuelto en los plazos establecidos en la norma reglamentaria.

### III. EL CREDITO FISCAL

#### 3.1 Amplitud de la deducción

Como se indicara en líneas anteriores, de acuerdo a la estructura del IGV, el crédito fiscal es del tipo de deducciones amplias o financieras, que admite la deducción del impuesto que gravó las adquisiciones de bienes de capital, servicios y gastos de la actividad, en el período fiscal en el cual se realizó la adquisición, y en armonía con los requisitos constitutivos y formales, recogidos respectivamente en los Artículos 18 y 19 de la Ley del IGV; así como las precisiones contenidas en los Artículos 21 y 23.

#### 3.2 Requisitos formales. Criterio de realidad económica

En cuanto a los requisitos formales que se encuentran contenidos en el Artículo 19 de la Ley del IGV debemos señalar que, en nuestra opinión, no son requisitos constitutivos del crédito fiscal sino requisitos procedimentales o de validación para hacer efectivo el ejercicio del derecho al crédito fiscal y que se encuentran estrechamente vinculados con elementos que permiten evidenciar la realización de la adquisición.

Un tema que nos parece particularmente relevante y que tiene directa relación con los requisitos formales del crédito fiscal es el de las adquisiciones de bienes y servicios soportados en comprobantes no fidedignos. Así, el quinto párrafo del Artículo 19 de la Ley del IGV señala que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos<sup>22</sup>. Sin embargo, el

---

<sup>22</sup> El numeral 2.2 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, señala que un comprobante es no fidedigno cuando contiene irregularidades formales en su emisión y/o registro, considerándose como tales aquellos emitidos con enmendaduras, aquellos que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables, aquellos con información distinta entre el original y sus copias, entre otros supuestos.

sexto párrafo precisa que no se perderá el derecho al crédito fiscal si el pago total de la operación incluyendo el impuesto se hubiera efectuado mediante cheque y de acuerdo con los requisitos que señale la norma reglamentaria.

Al respecto, del numeral 2.3 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone una serie de requisitos que el cheque debe contener, como que deberá girarse contra su propia cuenta corriente y a favor del emisor del comprobante de pago, girarlo dentro del plazo de cuatro meses de emitido el comprobante de pago, anotar en el reverso el número de RUC del emisor del comprobante de pago, entre otros.

Sobre el particular consideramos que tal regla no puede aplicarse sin evaluarse la realidad económica que rodea a la operación. Lo contrario implicaría un severo despropósito, por cuanto bastaría que un sujeto acredite el pago a través de un cheque con los requisitos señalados por el Reglamento para que tenga derecho al crédito fiscal, sin importar si efectivamente existe una operación real de por medio. En efecto, en una interpretación literal de la norma, el Fisco no podría cuestionar la aplicación del crédito fiscal proveniente de una adquisición que no cuenta con un soporte contable ni documental adecuado, por el mero hecho de haberse cancelado la operación con cheque y con los requisitos señalados.

Ocurre que, en general, lo que debe acreditarse es la existencia de una operación real, lo que se denomina como criterio de realidad económica y que no debe ser confundido con el supuesto descrito en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Al respecto, debe considerarse que existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en virtud de la cual se recoge el mencionado criterio de realidad económica. Así por ejemplo, las RTF 2019-4-96<sup>23</sup>, 2396-4-96<sup>24</sup>, 238-2-98<sup>25</sup>, 163-5-98<sup>26</sup>, lo recogen a los efectos de determinar la

---

<sup>23</sup> El Tribunal Fiscal se pronuncia señalando que el contribuyente ha desembolsado el monto del IGV consignado en sus facturas de compra, por lo que no es coherente desconocer el crédito fiscal generado atendiendo a una infracción formal imputada por la Administración.

<sup>24</sup> Establece que a pesar que las facturas de compra fueron emitidas a nombre de un tercero y no del contribuyente, el crédito fiscal le corresponde a este último, si se determina que los bienes comprados fueron ingresados a los inventarios del contribuyente y son de su uso, siendo de cargo de la Administración verificar dichas operaciones.

<sup>25</sup> El pronunciamiento del Tribunal Fiscal reitera su posición con respecto a la obligación de la Administración Tributaria de comprobar la existencia de una operación real antes de emitir pronunciamiento alguno.

<sup>26</sup> Igual razonamiento presenta esta RTF, al señalar que la Administración Tributaria debe verificar la fehaciencia de la operación a fin de determinar si procede o no validar el crédito fiscal observado.





procedencia de la aplicación del crédito fiscal.

De particular importancia resulta lo expresado a través de la RTF 372-3-97, en virtud de la cual, la Sala III del Tribunal Fiscal ha señalado que:

**“ ...corresponde a la Administración Tributaria efectuar las verificaciones correspondientes, que incluyen los cruces de información pertinentes para obtener la certeza de las operaciones que son objeto de imposición por el Impuesto General a las Ventas ...”**

En líneas generales creemos que este criterio debe ser recogido expresamente en el texto de la Ley del IGV

### 3.3 La regla de la prorrata

#### 3.3.1 Aspectos generales

Resulta indispensable que el crédito fiscal, constituido por el IGV consignado en los comprobantes de pago que sustentan la adquisición de bienes y servicios, se encuentre afectado a operaciones gravadas que realice el sujeto pasivo del impuesto<sup>27</sup> y no a operaciones exoneradas o inafectas, ya que en dichos casos, aún cuando la adquisición se encuentre gravada, al no estar destinada a operaciones gravadas, tal impuesto no calificará como crédito fiscal. En ese caso el tratamiento que se le dispensará será el de considerarlo como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, tratamiento que ha sido reconocido en el Artículo 69 de la Ley del IGV

No obstante ello, es posible que determinadas adquisiciones gravadas no tengan un destino o afectación individualizada, ya sea a operaciones gravadas o a operaciones exoneradas; en cuyo caso se presenta el problema de determinar qué proporción del impuesto que grava las adquisiciones se encuentra afectado a la realización de operaciones gravadas.

---

<sup>27</sup> La segunda directriz del Consejo de la CEE, señala que procede la deducción del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo del impuesto “... en la medida en que los bienes y servicios son utilizados para las necesidades de su empresa”.

Frente a tal inconveniente, en el ámbito técnico se ha desarrollado un procedimiento denominado como “regla de la prorrata”, el cual consiste en determinar la parte proporcional que representan las operaciones gravadas y las de exportación (limitadas en el caso de servicios) del sujeto respecto del total de operaciones que realiza, incluyendo a las operaciones exoneradas, determinadas inafectas y a las exportaciones, a los efectos de aplicar dicha proporcionalidad a las adquisiciones destinadas a operaciones comunes, obteniendo de tal forma la parte proporcional del impuesto que se presume, se encuentra destinada a la actividad gravada y a la exportación. Es evidente que el procedimiento descrito no es de ninguna manera uno que determine de forma real y precisa, la parte del impuesto afectada a operaciones gravadas, sino que se trata de un mecanismo que apela a parámetros racionales, buscando determinar con relativa exactitud el impuesto afectado a operaciones gravadas.

Cabe indicar que la implementación de la regla de la prorrata en nuestro país tiene su origen en los Artículos 31 y 32 del Decreto Supremo 245-81-EFC, norma reglamentaria del Decreto Legislativo 190 que disponía la aplicación de una prorrata mensual.

En nuestro medio, la aplicación de la regla de la prorrata ha generado concretamente dos problemas interpretativos, uno relacionado al concepto de operaciones no gravadas para efectos del cálculo del crédito fiscal y otro respecto de la obligatoria aplicación de la regla durante un período de doce meses.

### 3.3.2 Alcance del concepto de operaciones no gravadas

Respecto de las operaciones no gravadas existen una serie de problemas interpretativos respecto a qué operaciones deben estar contenidas en su concepto, vale decir, si únicamente deben considerarse dentro de ellas a las operaciones exoneradas<sup>28</sup>, o si también deben encontrarse incluidas las operaciones inafectas.

---

<sup>28</sup> A través de diversas resoluciones, entre ellas, las RTF 434-4-97, 929-5-97 y 32-3-98, el Tribunal Fiscal, se ha pronunciado en el sentido que no califican como operaciones no gravadas aquellas operaciones que se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Así, a través de la RTF 434-4-97, la Sala 4 ha declarado “Que las normas vigentes en el período acotado no incluyen una



Dichos problemas se presentan por la inadecuada redacción de la norma reglamentaria del IGV (aún cuando ha mejorado notablemente respecto de anteriores regulaciones), la que en su literal i, numeral 6.2. Artículo 6, define a las operaciones no gravadas como aquellas:

“... comprendidas en el Artículo 1 del Decreto que se encuentren exoneradas o inafectas del Impuesto, incluyendo la primera transferencia de bienes realizada en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos, la prestación de servicios a título gratuito y la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada, siempre que sean realizados en el país.”

A renglón seguido, se indica en el literal ii) de la precitada norma, que:

“**No** se consideran como operaciones **no** gravadas la transferencia de bienes no considerados muebles, las previstas en los incisos c), i), m), n) y o) del Artículo 2 del Decreto, así como las transferencias de bienes realizadas en Rueda o Mesa de Productos de las Bolsas de Productos que no impliquen la entrega física de bienes, con excepción de la señalada en i)”. (Las negritas son nuestras).

Previamente a entrar a debatir el contenido de las normas citadas, debe hacerse mención a que existen opiniones encontradas con relación a si las mismas contienen supuestos de hecho taxativos o por el contrario son enunciativos. El optar por una o por otra corriente de opinión, variará drásticamente la conclusión a la que se arribe en uno u otro caso.

En primer término, respecto del concepto de operación no gravada, se tiene que si bien una operación comprendida en el Artículo 1 de la Ley del IGV, vale decir,

---

definición de “operaciones no gravadas”, **lo cual no autoriza a que se incluyan todas las actividades aun cuando no se encuentren dentro del campo de aplicación del impuesto** por lo que la venta de un inmueble no debe formar parte del cálculo de la prorrata ya que “... el objeto de la prorrata es qué no se tome crédito fiscal por operaciones por las que no deba pagarse el impuesto, lo cual presupone que se haya pagado éste en la adquisición” y que considerando que la compra del inmueble no estuvo gravada con el impuesto, por lo que no se pudo generar ningún crédito, “**carece de sentido incluirla** (la venta del inmueble) **para efectos de la prorrata**”. En similar sentido, mediante RTF 32-3-98, la Sala 3 ha declarado “Que el procedimiento del prorrateo busca evitar que la contribuyente utilice crédito del impuesto por adquisiciones que se destinen a operaciones no gravadas, cuando en un mismo período se realicen operaciones gravadas y no gravadas...”.

que se encuentra dentro de su ámbito de aplicación, puede encontrarse exonerada del Impuesto, no puede encontrarse a su vez inafecta o fuera de su ámbito de aplicación, pues ello implica incurrir en un severo contrasentido. Frente a tal imprecisión, se ha planteado una corriente de interpretación, que no compartimos, en el sentido que la referencia de la norma no debería entenderse respecto del Artículo 1 sino respecto del 2 de la Ley, la que contiene en su tenor, bajo el título "Conceptos no gravados" tanto exoneraciones como inafectaciones.

A nuestro juicio, el concepto de operaciones no gravadas debe entenderse, en principio, respecto de operaciones exoneradas, y excepcionalmente respecto de determinadas operaciones inafectas señaladas expresamente en la norma, como es el caso de la prestación de servicios a título gratuito y la venta de inmuebles cuya adquisición estuvo gravada.

De otra parte, respecto de las operaciones que de acuerdo al Reglamento **no** califican como operaciones no gravadas, en nuestra opinión debe entenderse que la mención efectuada incluye en general a todas las operaciones excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, vale decir las operaciones inafectas, con excepción de aquellas expresamente señaladas en el Reglamento como "no gravadas".

En tal sentido, consideramos que la enumeración del numeral ii) antes citado, **no tiene carácter taxativo sino meramente referencial**<sup>29</sup>, pues de lo contrario, se tendrían operaciones no comprendidas en los conceptos de "operaciones gravadas", "operaciones no gravadas" y el de "operaciones no comprendidas como no gravadas", llegándose al absurdo de reconocer una cuarta categoría distinta a las tres anteriormente mencionadas.

Si por el contrario, se optara por considerar que el numeral ii) tiene carácter taxativo y por consiguiente que el numeral i) es enunciativo o referencial, calificaría

---

<sup>29</sup> Al respecto resulta ilustrativo el supuesto de hecho propuesto por Alex Córdova, cuando refiriéndose a la venta de un inmueble cuya adquisición no estuvo gravada, concluye que tal operación califica como una operación "que no debe ser considerada como una operación no gravada" para efectos del cálculo de la prorrata aún cuando tal supuesto de hecho no se encuentra señalado expresamente como una operación que no califica como no gravada. Córdova Arce, Alex. Determinación del crédito fiscal tratándose de sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas con el IGV ¿Está todo dicho? En Revista Estudios Privados 3, pág. 66.



como operación no gravada la posterior venta de un inmueble cuya adquisición no estuvo gravada, situación que contraviene, inclusive, el actual criterio jurisprudencial del Tribunal Fiscal. En efecto, tal interpretación nos parece que atenta frontalmente contra el objetivo de la prorrata, que a decir del Tribunal Fiscal **es que no se tome crédito fiscal por operaciones por las que no deba pagarse el impuesto**, lo cual presupone que se haya pagado éste en la adquisición.

Finalmente, cabe traer a colación el hecho que si un sujeto pasivo del impuesto realiza operaciones gravadas y operaciones inafectas (no consideradas como no gravadas) y no puede identificar el destino de sus adquisiciones gravadas (con lo cual se tiene adquisiciones afectadas a ambas operaciones), no incurrirá en el supuesto establecido en el Artículo 23 de la Ley del IGV, con lo que en consecuencia no se encontraría obligado a aplicar la regla de la prorrata del Artículo 6 numeral 6.2 del Reglamento, la cual es aplicable a los casos de sujetos que efectúen operaciones gravadas y no gravadas.

Si bien hay quienes opinan que en tal supuesto el contribuyente debería tomar el 100% del crédito fiscal<sup>30</sup>, entre los cuales nos encontramos comprendidos, en principio, no es menos cierto que existe la certeza en cuanto a que una parte, aún cuando ínfima del impuesto que gravó tales adquisiciones comunes, está destinada a operaciones excluidas del ámbito de aplicación del impuesto que no pueden otorgar, en principio, el derecho al crédito fiscal. Cabe entonces hacer un replanteamiento en el ámbito legislativo, a los efectos de proponer una normativa que permita solucionar tal situación, reconociendo que en ciertos casos (p.e. entidades no lucrativas con operaciones gravadas) controlar y administrar una prorrata puede atentar contra el principio de “economía en la recaudación”.

### 3.3.3 Aplicación obligatoria de la prorrata durante doce meses

La norma reglamentaria vigente señala que la proporción obtenida por la aplicación de la regla de la prorrata debe aplicarse siempre que en un **período de doce meses**, incluyendo el mes al que corresponde el crédito fiscal, el contribuyente haya realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

<sup>30</sup> Córdova Arce, Alex. Ob. Cit, pág. 67.

A primera impresión, la disposición comentada guarda una coherencia lógica y no debería generar problemas interpretativos; sin embargo, si se analiza con detenimiento, se aprecian distorsiones a la estructura impositiva del IGV.

Ocurre que a los efectos de aplicar la regla de la prorrata el sujeto pasivo del impuesto debe tener un impuesto que gravó sus adquisiciones de bienes y servicios, el cual no puede identificarse como afectado exclusivamente a operaciones gravadas. Evidentemente el requisito indispensable es encontrarse realizando operaciones gravadas y no gravadas. No obstante ello, puede ocurrir que un sujeto pasivo del impuesto realice por única vez operaciones no gravadas y posteriormente pura y exclusivamente operaciones gravadas, en cuyo caso, en aplicación literal de la norma, dicho sujeto debería aplicar la prorrata durante los próximos doce meses, aún cuando en dicho período no realice operaciones no gravadas.

Tal interpretación atenta a todas luces contra la estructura técnica del IGV, toda vez que se está limitando la aplicación del crédito fiscal a un sujeto pasivo que se encuentra realizando operaciones gravadas y que puede identificar el destino de sus adquisiciones como plenamente afectadas a tales fines. A mayor abundamiento, en el caso planteado el sujeto pasivo del impuesto al no encontrarse realizando operaciones no gravadas no se encontraría en el supuesto de hecho requerido para aplicar la regla de la prorrata, el cual, como lo indicáramos en párrafos anteriores, consiste en realizar operaciones gravadas y no gravadas, y adicionalmente no poder identificar la afectación de las adquisiciones de bienes y servicios respecto de operaciones gravadas<sup>31</sup>.

Consideramos que tal redacción debe ser enmendada a los efectos de evitar distorsiones a la estructura impositiva adoptada y a los fines perseguidos con su implementación. Quizás una alternativa, que zanjaría el problema antes descrito, podría ser la de recurrir a una prorrata mensual semejante a la que se aplicó originalmente a través del Decreto Supremo 245-81-EFC (Reglamento del Decreto Legislativo 190), lo cual no se opone al tenor actual del Artículo 23 de la Ley del IGV.

---

<sup>31</sup> Al respecto cabe señalar que lo dicho por nosotros ha sido compartido, de alguna manera, por el Tribunal Fiscal, a través de la RTF 1218-4-97 la cual establece que "... en tal sentido, el Artículo 6, numeral 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo 029-94-EF, establece un mecanismo de proporcionalidad de aplicación excepcional, es



### 3.4 Reintegro del crédito fiscal.

#### 3.4.1 Reintegro por venta de bienes del activo fijo

La Ley del IGV contiene en su Artículo 22 la obligación de reintegrar el crédito fiscal cuando se produce la venta de un bien depreciable destinado a formar parte del activo fijo antes de transcurrido el plazo de dos años de haber sido puesto en funcionamiento y siempre que se realice a un precio menor al de su adquisición, debiendo precederse al reintegro en el mes de la venta y en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.

Como excepción se señala en su segundo párrafo, vigente a partir del 1 de enero de 1999, que en el caso de bienes que por su naturaleza tecnológica requieran de una reposición en un menor plazo no se efectuará el reintegro del crédito fiscal, siempre que dicha situación se encuentre acreditada con un informe técnico del Ministerio del Sector correspondiente, salvo que la venta se realice antes de transcurrido un año desde su puesta en funcionamiento e igualmente en forma proporcional a la diferencia de precio. Sobre el particular creemos: (1) muy difícilmente habrá bienes del activo fijo que duren menos de dos años; y, (2) tal requerimiento es excesivamente burocrático y podría ser válidamente sustituido por un informe técnico de algún profesional independiente y certificado sujeto a fiscalización.

Es importante resaltar que tal tratamiento no resulta aplicable a las operaciones de arrendamiento financiero, en lo que respecta a las transferencias de propiedad que ocurren con el ejercicio de la opción de compra, dada la especial naturaleza jurídica de estos contratos.

---

decir, el mismo es de utilización en aquellos casos en que el sujeto del impuesto no pueda determinar el destino de sus compras afectas a operaciones de venta gravadas, de aquéllas que no lo están, debiendo realizarse la prorrata correspondiente por los de utilización común". Adicionalmente, también se menciona que "... resulta razonable afirmar que, en el caso de autos, si el crédito fiscal del mes de enero de 1995 se encuentra disgregado de aquél que proviene de adquisiciones de bienes y servicios destinados a operaciones exoneradas e inafectas y la recurrente no ha realizado otras operaciones no gravadas durante los meses anteriores respecto de los períodos materia de acotación (febrero y marzo de 1995) que pudieran originar un crédito arrastrable a los meses posteriores y distorsionar con ello el sistema de valor agregado, no es aplicable en los referidos meses el sistema de prorrata, más aún si se tiene en cuenta que, según las correspondientes Declaraciones Juradas, se realizaron solamente operaciones de venta gravadas con el impuesto".

El reintegro del crédito fiscal en estos supuestos tiene su justificación en el hecho que al desafectarse un bien de capital de la actividad productiva dentro de un período preestablecido en la norma se pierde el motivo por el cual nació la posibilidad de ejercer el derecho al crédito fiscal, el cual era que se destine o afecte a operaciones gravadas.

En nuestro entendimiento, de acuerdo a lo expresado en el párrafo anterior, tal justificación resulta aplicable en el IGV respecto del tratamiento de las deducciones de bienes de capital, que si bien responde al tipo de deducciones amplias o de tipo financiero, adopta un régimen de deducción particular, que no es precisamente uno de deducciones inmediatas (de tipo consumo), pues se condiciona la deducibilidad a la permanencia del activo durante un período dado, lo cual en principio no es propio de un régimen de deducciones inmediatas<sup>32</sup>.

### 3.4.2 Reintegro por desaparición, destrucción o pérdida de bienes

Si bien en los casos de venta de bienes depreciables del activo se condiciona al reintegro en la medida que la desafectación de la actividad productiva se produzca en un determinado plazo y únicamente en proporción a la diferencia del precio, en los casos de desaparición, destrucción o pérdida de los bienes no existe tal norma, debiendo reintegrarse el íntegro del impuesto que gravó las adquisiciones, salvo que se haya producido mediando caso fortuito, fuerza mayor, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, que los bienes del activo fijo enajenados estén totalmente depreciados o que se trate de mermas y desmedros debidamente acreditados, según las normas que fije el Reglamento y lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, este supuesto de reintegro del crédito fiscal no es aplicable únicamente al caso de bienes del activo fijo sino que, de acuerdo a la norma, se aplica de modo absoluto respecto de la generalidad de bienes adquiridos, así como aquellos bienes producidos por la propia empresa, en los que se hayan utilizado insumos y bienes cuya adquisición estuvo gravada con el impuesto.

---

<sup>32</sup> El régimen de deducciones inmediatas o de tipo consumo respecto de bienes de capital, implica que el impuesto que gravó su adquisición es deducible inmediatamente en el mismo período de la adquisición, y no como económicamente correspondería, es decir, deducir el impuesto según el tiempo y la cuantía de la depreciación.





Es evidente que en tal caso la justificación del reintegro del crédito fiscal se encuentra soportada en el hecho que al haber desaparecido, perdido o destruido el bien cuya adquisición estuvo gravada, no es posible destinarlo a operaciones gravadas por las que se deba pagar el impuesto, con lo cual no se configura el derecho al crédito fiscal.

#### **3.4.3 Reintegro por nulidad, anulabilidad, rescisión o resolución de contratos**

El numeral 5 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV señala que en caso de nulidad, anulación, rescisión y resolución de contratos, se deberá reintegrar el crédito fiscal en el mes en que se produzca tal hecho.

Como puede advertirse, a diferencia de los casos anteriores, tal mecanismo de reintegro del crédito fiscal no se encuentra previsto en la Ley sino en el ámbito reglamentario, siendo extensivo a la generalidad de contratos en virtud de los cuales el sujeto pasivo del impuesto adquirió bienes y/o servicios gravados, sin importar su naturaleza de bienes de capital, mercaderías o servicios.

La justificación técnica del reintegro del crédito fiscal también se encuentra soportada en el hecho en que al quedar sin efecto el contrato y con ello ser inejecutables las obligaciones que constituyen su objeto, las adquisiciones gravadas de bienes y/o servicios producto de tales contratos no podrán ser destinadas a operaciones gravadas por las que se deba pagar el impuesto, pues las prestaciones efectuadas deben ser restituidas.

#### **3.4.4 Reintegro del crédito fiscal y ajuste al impuesto bruto por devolución de bienes en el caso de operaciones de importación**

Como lo hemos venido explicando a lo largo del presente trabajo, de acuerdo a la estructura técnica del IGV, para determinar el valor agregado sobre el cual se aplica el impuesto, se permite deducir del IGV que grava las operaciones realizadas por el contribuyente (débito fiscal), el IGV que grava las adquisiciones realizadas en el período (crédito fiscal), con el objeto evitar que la base imponible sufra reiterada imposición y que el impuesto incida definitivamente en el consumidor final.

Adicionalmente, en la medida que la operación gravada con el Impuesto (sea ésta una operación propia del sujeto o por el contrario una adquisición) no llegue a

realizarse, deberá efectuarse un ajuste al débito o crédito fiscal según corresponda, pues de lo contrario se distorsionaría la determinación del Impuesto.

Tal posibilidad ha sido prevista en la Ley del IGV, la cual, en sus Artículos 26 y 27, establece los mecanismos de ajuste al impuesto bruto y al crédito fiscal respectivamente, correspondiendo efectuar tales ajustes en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales<sup>33</sup>. Concretamente, el literal b) del Artículo 27 de la precitada norma, establece que del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente a la parte proporcional del valor de los bienes que el sujeto hubiera devuelto.

Al respecto cabe preguntarse cuál debe ser el tratamiento aplicable en los casos de devolución de bienes adquiridos desde el exterior a través de operaciones de importación. En el caso planteado, se trata de una adquisición gravada que generó un crédito fiscal para la compañía importadora, razón por la cual, al producirse la devolución de los bienes al proveedor del exterior, en una primera interpretación de lo dispuesto en la Ley del IGV, correspondería efectuar el ajuste al crédito fiscal en el mes en el cual se produce la devolución de los bienes.

Sin embargo, no debe perderse la perspectiva de que al ser una importación el impuesto ha sido pagado por el importador en su calidad de sujeto pasivo y no por el vendedor del bien, al ser este un sujeto no domiciliado, razón por la cual, si bien en nuestra opinión, literalmente, procede el ajuste al crédito fiscal<sup>34</sup>, al importador le asistiría el derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas que gravó la importación, pues de optarse por considerar el carácter taxativo del Artículo 26 de la Ley, no tiene la posibilidad de efectuar un ajuste al impuesto bruto<sup>35</sup> ya que tal eventualidad no ha sido contemplada en la norma.

---

<sup>33</sup> Actualmente se discute si los supuestos de hecho contenidos en los mencionados artículos son taxativos o, por el contrario, meramente enunciativos, aún cuando al tratarse de una norma de cuño prescriptivo pudiera interpretarse que su carácter es taxativo.

<sup>34</sup> El literal b) del Artículo 27 de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone el ajuste del crédito fiscal correspondiente a la parte proporcional del valor de los bienes que el sujeto hubiera devuelto, sin discriminar se trata de una adquisición local o de una importación.

<sup>35</sup> El literal b) del Artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, permite el ajuste del impuesto bruto pero en el caso en que el sujeto que efectúa la venta es un sujeto domiciliado ya que tal norma se refiere al "valor de venta".



Para un mejor entendimiento de lo anteriormente expuesto, mostramos el siguiente esquema comparativo:

a) Devolución de bienes en una **venta local**<sup>36</sup>

Vendedor	Comprador
Disminuye el impuesto bruto ▼	Disminuye el crédito fiscal ▼

b) Devolución de bienes en el caso de una **importación**<sup>37</sup>

Vendedor	Importador	
No es sujeto del impuesto, con lo cual no efectúa ajuste alguno	Impuesto Bruto	Crédito fiscal
	El ajuste no está previsto expresamente, con lo cual el Impuesto bruto no disminuye =	Disminuye el crédito fiscal ▼

Al respecto, consideramos que debe incluirse en próximas reformas legislativas un mecanismo que permita el ajuste al impuesto bruto por parte del importador y, en general, en todos aquellos casos en los cuales se efectúan ajustes, tanto al débito como al crédito fiscal, situación que comprende no sólo a la importación de bienes, sino también a las importaciones de servicios, denominadas por nuestra legislación como “utilización de servicios”. Ello podría darse reconociendo, en el ámbito normativo, que los Artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, que regulan los supuestos de ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal, no recogen supuestos de hecho taxativos sino por el contrario enunciativos o, por lo menos, no son de aplicación a la importación de bienes y a la utilización de servicios.

<sup>36</sup> Opción técnica dentro del marco de un impuesto al valor agregado que no perjudica ni al contribuyente ni al Fisco.

<sup>37</sup> Opción antitécnica que perjudica al contribuyente y que favorece sin causa al Fisco por una deficiencia de la norma.

#### IV. LAS EXONERACIONES EN UN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Un importante sector de la doctrina<sup>38</sup> reconoce que las exoneraciones complican la aplicación y administración del Impuesto al exigir el tratamiento diferencial de las operaciones gravadas y exoneradas, así como las adquisiciones afectadas a cada una de estas transacciones, lo que atenta contra la sencillez técnica y simplicidad administrativa requerida para la operatividad de un impuesto al valor agregado. Se indica también que, respecto de la neutralidad sobre las condiciones de competencia, el otorgamiento de exoneraciones altera la estructura relativa de precios y puede originar distorsiones en dicha competencia, alentando a determinados consumos en menoscabo de otros.

En adición a ello, es el efecto de las exoneraciones sobre los precios lo que nos lleva a revisar ciertas consideraciones respecto a la posibilidad de otorgarlas. En efecto, la doctrina señala que a raíz de los efectos de consolidación y recuperación que origina la técnica de sustracción sobre base financiera de tipo impuesto contra impuesto adoptada en nuestra legislación, cuando se otorgan exoneraciones que benefician a bienes o servicios de producción o de uso intermedio se provocan efectos acumulativos que incrementan los precios finales, sin perjuicio de posibles efectos de piramidación en las etapas comprendidas en dicho ciclo.

De otra parte, se indica que cuando se otorgan exoneraciones a favor de bienes y servicios de consumo final, el efecto de consolidación da lugar a que las mismas sólo impliquen la no afectación del mayor valor atribuido a tales bienes y servicios por sus productores finales y, en su caso, por los sujetos que intervienen en sus ciclos de distribución, sin perjuicio de que la consolidación o provoque efectos de piramidación en las etapas comprendidas en dicho ciclo. Por ello se recomienda que el otorgamiento de exoneraciones se efectúe, en todo caso, respecto de operaciones con consumidores finales.

Para una mayor comprensión de lo dicho, puede apreciarse el efecto comentado en los cuadros siguientes:

---

<sup>38</sup> Entre ellos Rodolfo Balbi. **Imposición Selectiva al Consumo**. Documento GET N° 1022. Organización de Estados Americanos.



CUADRO I: Exoneración en la primera etapa

	Empresario 1	Empresario 2	Empresario 3	Consumidor Final	Aumento de Precios	Recaudación Fiscal Total
V. de venta	100	300	500	590		
IGV	-	54	90	-	90	
Recaudación Fiscal por etapas	-	54	36	-		90

Efecto piramidación = 0

CUADRO II: Exoneración en la etapa Intermedia

	Empresario 1	Empresario 2	Empresario 3	Consumidor Final	Aumento de Precios	Recaudación Fiscal Total
V. de venta	100	318	530	625		
IGV	18	-	95	-	125	
Recaudación Fiscal por etapas	18	-	95	-		113

Efecto piramidación = 12

CUADRO III: Exoneración en la etapa Final

	Empresario 1	Empresario 2	Empresario 3	Consumidor Final	Aumento de Precios	Recaudación Fiscal Total
V. de venta	100	300	554	554		
IGV	18	54	-	-	54	
Recaudación Fiscal por etapas	18	36	-	-		54

Efecto piramidación = 0

Dentro de tal orden de ideas, las exoneraciones que encuentran una mayor justificación desde la perspectiva técnica del valor agregado son concretamente aquellas que se aplican en la etapa final del circuito de comercialización (nivel minorista) y que tienden a beneficiar a los sectores de más bajos ingresos, principalmente respecto de los componentes de la canasta familiar, así como aquellos servicios de interés social y respecto de bienes vinculados al mismo.

Es importante señalar que en nuestro país el otorgamiento de exoneraciones, respecto del IGV, ha implicado que en la actualidad coexistan una serie de regímenes exoneratorios que en algunos casos se superponen, los cuales tienen como propósito, en primer término, fomentar la inversión y los polos de desarrollo de determinadas zonas geográficas (Región de selva, Amazonia, Zona de frontera), así como beneficiar a determinadas actividades productivas (p.e. la actividad agraria).

Sin perjuicio de ello, es conocido que tales regímenes, lejos de ser promocionales y beneficiosos, adicionalmente a su complejidad normativa que ocasiona problemas interpretativos a sus supuestos beneficiarios, generan una serie de distorsiones en los niveles de precios, toda vez que en la medida que se exonera a los contribuyentes de sus operaciones en las distintas etapas, se les imposibilita el ejercicio del derecho al crédito fiscal, con lo cual el impuesto que grava sus adquisiciones se convierte en un costo financiero para el empresario y que éste quiere trasladar en el precio a sus clientes.

Tales consideraciones, mientras subsistan exoneraciones, llevan a la determinación de renunciar a la mencionada exoneración<sup>39</sup>, procedimiento el cual, para efectos de la Ley del IGV, únicamente se encuentra previsto respecto de las exoneraciones comprendidas en el Apéndice I, sin posibilidad de renuncia para las operaciones señaladas en el Apéndice II. En nuestra opinión, no existe una razón válida para no posibilitar la renuncia a la exoneración de algunas operaciones contenidas en el Apéndice II, situación que amerita ser prevista e implementada en las próximas reformas legislativas.

Finalmente, respecto de la renuncia de la exoneración al Apéndice I, cuyo procedimiento se encuentra reglado a través del Decreto Supremo 62-95-EF,

---

<sup>39</sup> Cabe indicar que la renuncia a la exoneración es una institución acuñada en nuestro sistema legislativo y, hasta donde hemos investigado, desconocida en la doctrina y en el derecho comparado.

debemos advertir un clamoroso error técnico que debe ser corregido y que se encuentra implementado en dicha norma.

En efecto, tal como se dispone en el Artículo 5 de la precitada norma, los sujetos que graven sus operaciones antes de que se haga efectiva la renuncia, están **obligados al pago del impuesto inclusive por las operaciones en las que no se hubiera trasladado el impuesto**, no pudiendo aplicar el crédito fiscal originado por las adquisiciones destinadas a dichas operaciones, señalándose que dicho pago no implicará la convalidación de la renuncia, ni dará derecho a solicitar la devolución del mismo, aún cuando se hubiere trasladado el impuesto al adquirente.

Tal regulación no considera que si la renuncia a la exoneración **no ha operado** (la exoneración todavía se encuentra vigente), las operaciones que el contribuyente realice antes de que la misma surta efectos no pueden de modo alguno generar una obligación tributaria, con lo que, en consecuencia, es imposible exigir pago de tributo alguno al contribuyente, pues ello implica no reconocer la naturaleza de una exoneración, la cual neutraliza los efectos de la hipótesis de incidencia tributaria, **impidiendo el nacimiento de la obligación cuyo objeto es el pago del tributo**. El tratamiento correcto, en caso que el contribuyente haya efectuado el pago del impuesto antes de haber operado la renuncia a la exoneración, es el de considerar al mismo como un pago indebido, siéndole de aplicación las normas pertinentes del Código Tributario, en cuyo caso, no procedería considerar como crédito fiscal, el impuesto de las adquisiciones gravadas destinadas a tales operaciones, al calificar las mismas como exoneradas.

Adicionalmente, en relación al IGV trasladado al adquirente, creemos que debe hacerse una necesaria distinción respecto de los adquirentes de buena fe que considerando que la adquisición que realizaban se encontraba gravada, aplicaron como crédito fiscal el monto que por concepto del IGV abonaron al proveedor de los bienes exonerados, permitiendo que la deducción del crédito sea procedente. Esta invocación se hace a la luz de la interpretación que la Administración Tributaria viene realizando y que, en nuestra opinión, no tiene sustento legal.

## V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 5.1 En relación al aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV, debe perfeccionarse su redacción y contenido a los efectos de generalizar el



gravamen a determinados supuestos de hecho que actualmente no se encuentran gravados.

**5.2** Debe evaluarse la posibilidad de eliminar el ISC y en su lugar crear tasas adicionales en el IGV cuando grave ciertos productos considerados suntuarios o no esenciales. En todo caso debe excluirse al ISC de la base imponible del IGV, a los efectos de no distorsionar la neutralidad de este último impuesto.

**5.3** En relación a la exportación de servicios:

**5.3.1** En armonía con el criterio de imposición exclusiva en el país de destino no debería restringirse la calidad de servicios exportados sólo a determinados servicios contenidos en el Apéndice V, pues ello atenta contra la competitividad de los mismos en el extranjero produciéndose el efecto de “exportación de impuestos”.

**5.3.2** En cuanto al criterio para conocer cuando un servicio es consumido, aprovechado o empleado en el exterior, consideramos que se debería optar a nivel legislativo (en la Ley y no reglamentariamente) por una opción determinada, la cual desde nuestra óptica debe ser la del consumo o aprovechamiento económico en el país de destino. Debe descartarse la posibilidad de recurrir a reglas del Impuesto a la Renta pues se trata de normas ajenas a la estructura de un IVA. En nuestra opinión importa determinar el lugar de aprovechamiento económico del servicio para entender que éste se ha consumido o empleado en determinado territorio.

**5.3.3** El SFE debería compensarse con tributos que siendo ingreso del Tesoro Público, señalen como responsable solidario o inclusive como sustituto al exportador, no limitando la posibilidad a los casos en los cuales el exportador tiene calidad de contribuyente.

**5.3.4** Debe evaluarse en futuras legislaciones, la aplicación de las disposiciones del Artículo 38 del TUO del Código Tributario, respecto del SFMB no devuelto en los plazos establecidos en la norma.

**5.4** En relación al crédito fiscal:





**5.4.1** Dada la cantidad de situaciones fácticas que han tenido que ser resueltas a través de criterios jurisprudenciales, consideramos recomendable recoger expresamente en el texto de la Ley del IGV normas y preceptos que contemplen el criterio de realidad económica.

**5.4.2** El concepto de operaciones no gravadas para efectos de la prorrata del crédito fiscal debe ser redactado de una forma más técnica y precisa a los efectos de evitar inseguridad jurídica.

**5.4.3** Consideramos que una alternativa al problema generado por la aplicación de la prorrata durante doce meses es la de sustituir la misma por una prorrata mensual, con lo cual si un sujeto no realiza operaciones no gravadas en un mes no tendría que aplicar prorrata alguna.

**5.4.4** Debe establecerse un mecanismo que permita el ajuste al impuesto bruto por parte del importador de bienes y servicios. A nuestro juicio una solución podría consistir en reconocer, a nivel normativo, que los Artículos 26 y 27 de la Ley del IGV, que regulan los supuestos de ajustes al impuesto bruto y al crédito fiscal, no recogen supuestos de hecho taxativos, sino por el contrario enunciativos o, por lo menos, que no son de aplicación a la importación de bienes y a la utilización de servicios.

**5.5** En relación a las exoneraciones:

**5.5.1** Consideramos que deberían eliminarse las exoneraciones respecto del Impuesto pues provocan distorsiones en la estructura del mismo, salvo en los casos de prestación de servicios que por su naturaleza requieran ser exonerados. No obstante ello, dada la coyuntura económica que atraviesa el país, somos del entendimiento que temporalmente deben mantenerse aquellas que tienden a beneficiar a los sectores de más bajos ingresos, principalmente respecto de los componentes de la canasta básica.

Al respecto somos de la opinión que deben incluirse a los contratos de construcción en las operaciones no gravadas de la Región de Selva.

**5.5.2** En el caso de la renuncia a la exoneración no existe una razón o fundamento lógico por el cual no pueda extenderse el mecanismo al caso de los servicios



exonerados. Tal posibilidad debe ser prevista en futuras legislaciones o modificaciones al texto actual.

**5.5.3** En cuanto a la actual redacción del Artículo 5 del Decreto Supremo 62-95-EF, debe enmendarse la redacción del mismo pues si la renuncia a la exoneración no ha operado no puede ser exigible el pago de impuesto dada la condición de exonerado de la cual goza aún el sujeto pasivo.

Finalmente consideramos que debe permitirse el uso del crédito fiscal en los casos de adquirentes de buena fe.

## VI. BIBLIOGRAFIA

- a) ALALC. **Imposición Selectiva a los consumos**. Doc. 36.
- b) Balbi, Rodolfo. **Imposición Selectiva al Consumo**. Documento CIET N°1022. Organización de Estados Americanos.
- c) Córdova Arce, Alex. **Determinación del crédito fiscal tratándose de sujetos que realizan operaciones gravadas y no gravadas con el IGV ¿Está todo dicho?** Revista Estudios Privados N° 3.
- d) Cosciani, Cesare. **El Impuesto al Valor Agregado**. Depalma. Buenos Aires 1969.
- e) Derouin, Philippe. **El Impuesto sobre el valor añadido en la CEE**. Editorial de Derecho Financiero.
- f) Díez, Humberto. **Impuesto al Valor Agregado**. Errepar.
- g) Domenicantonio, Fausto y Mario Leccisotti. **El Impuesto sobre el valor añadido en el país de origen y de destino: La política de la Unión Europea**. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.
- h) Luque Bustamante, Javier. **El IVA en los negocios internacionales**. Ponencia Peruana presentada ante la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario.
- i) Nichtawitz, Teodoro. **Servicios para exportadores y exportación de servicios**. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 28.
- j) Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco. **El Impuesto General a las ventas y el tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios**. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 28.
- k) Plazas Vega, Mauricio. **El IVA en los negocios internacionales**. XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. 1993.
- l) Revista Análisis Tributario, Junio 1998.
- m) Tesón, Miguel. **La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico**. Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEFF).
- n) Zolezzi Möller, Amando. **El Impuesto a las Ventas - Su evolución en el Perú**. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. 5.

