

Por:

María E. Caller Ferreyros\*

## LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS SEGÚN LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA

### Resumen

Las Decisiones 599 y 600, fueron emitidas por la Comisión Andina el 12 de julio de 2004 y entraron en vigencia el 1 de enero de 2008. Dichas Decisiones, cuya validez jurídica ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tienen por objeto lograr la armonización de las legislaciones de la países miembros de la Comunidad Andina –Perú, Colombia, Ecuador y Bolivia- que regulan los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, con la finalidad de que dicha imposición sea neutral, que se facilite la integración económica y se eliminen las restricciones al comercio exterior intracomunitario.

Para tal efecto, se requiere que los países miembros cumplan con la transposición al derecho nacional de los lineamientos de la imposición indirecta que prevé las citadas Decisiones, pues, aún cuando los principios de *pacta sunt servanda* y de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno determinan que los tratados prevalecen sobre las normas internas con rango de ley, los cambios normativos que en nuestro país se requieran para efecto de la implementación de la Decisión 599, deberán observar el principio constitucional de reserva de ley que prevé el artículo 74 de la Constitución.

Es sumamente importante conocer los alcances de las Decisiones 599 y 600, así como los aspectos cuya regulación difiere con relación a la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo que rige en nuestro país. Ello permitirá detectar los cambios normativos que para la implementación de tales Decisiones se requieran y, ante el incumplimiento del Estado, los efectos que ello generará en los contribuyentes, quienes podrán invocar la aplicación directa de la Decisiones en aquellos aspectos que les favorezcan (estoppel).

**Palabras Clave:** Comunidad Andina, Decisiones, Armonización, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, Impuesto Tipo Valor Agregado.

---

\* Abogada por la Universidad de Lima. Estudio de Maestría en Tributación y Política Fiscal en la misma Universidad. Ex Presidenta del Tribunal Fiscal. Vice Presidenta de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Directora del Centro de Excelencia Fiscal de Ernest & Young. E-mail: Maria-Eugenia.Caller@pe.ey.com.

## Abstract

Decisions 599 and 600, were issue by the Andean Commission on 12 July 2004 and came into effect on 01 January 2008. Such Decisions, whose legal validity has been recognized by the Andean Community Court, have as their object to achieve harmonization of the legislation of member countries of the Andean Community –Perú, Colombia, Ecuador and Bolivia- which regulate aggregate value type and consumption taxes, in the hopes that such imposition is neutral, that economic integration is facilitated and that restrictions to intra-communitarian commerce are eliminated.

For such effect, it is required that member countries comply with the transposition to national law of the guidelines of indirect imposing foreseen by the quoted Decision, because, even when the principles of *pacta sun servanda* and the supremacy of international law over internal law determine that treaties prevail over internal norms with the range of laws, normative changes that are required in our country to implement Decision 599, should observe the constitutional principle of law reserve foreseen in article 74 of the Constitution.

It is of upmost importance to know about the scope of Decisions 599 and 600, as well as the aspects whose regulation differ in relation to the Law of General Sales Taxes and Consumption which governs our country. This will allow for the identification of normative changes that the implementation of such Decisions should require, and when facing non-compliance from part of the State, the effects this will generate in the tax payers, who will be able to call for the direct application of the Decisions in those aspects which favor them (*estoppel*).

**key words:** Andean Community, Decisions, Harmonization, Andean Community Court, Aggregate Value Type Tax.

## Sumario

I. INTRODUCCIÓN. II. LA COMUNIDAD ANDINA Y SU ORDENAMIENTO JURÍDICO. III. LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA. 1. *¿Qué son las Decisiones 599 y 600? y ¿Cómo surgen?* 2. *¿Qué ha ocurrido desde la vigencia de las Decisiones 599 y 600? y ¿Cuál es la importancia de su implementación?* 3. *¿Cuál es el contenido de las Decisiones 599 y 600?* IV. PRO-NUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA ANTE EL CUESTIONAMIENTO DE VALIDEZ DE LAS DECISIONES 599 Y 600. V. SITUACIÓN DE LA LEGISLACIÓN INTERNA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS CON RELACIÓN A LOS ASPECTOS SUSTANCIALES DE LA DECISIÓN 599. 1. *Definición de servicio.* 2. *Temas puntuales con relación al aspecto personal, territorial y temporal del hecho generador y base gravable.* 3. *La eliminación de las exclusiones (exoneraciones e inafectaciones).* 4. *Régimen de tasa cero.* 5. *Exportación de servicios.* VI. BREVE REFERENCIA A LA LEY NO. 29646, LEY DE FOMENTO AL COMERCIO EXTERIOR DE SERVICIOS. VII. CONSECUENCIAS EN CASO LA LEGISLACIÓN INTERNA DEL IGV NO SE ADECUE A LA DECISIÓN 599. VIII. CONCLUSIONES.

## I. INTRODUCCIÓN

La Comunidad Andina de Naciones es una organización subregional económica y política con entidad jurídica internacional, que fue creada por el Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969, con el fin de acelerar el desarrollo mediante la integración andina, sudamericana y latinoamericana<sup>1</sup>.

Forman parte de la Comunidad Andina, el Perú, Bolivia, Colombia y Ecuador. Chile suscribió el Acuerdo de Cartagena, pero se retiró en octubre de 1976, mientras que Venezuela, no suscribió dicho Acuerdo pero se adhirió al mismo en febrero de 1973 y se retiró en abril de 2006.

La integración andina se instrumentaliza, entre otros, a través de la armonización gradual de políticas económicas y la aproximación de las legislaciones en las materias pertinentes, aspecto este último que, como señala Plazas Vega, constituye la base del proceso de armonización de las normativas internas y entre ellas las que se ocupan de los impuestos indirectos cuya incidencia en las zonas y acuerdos de libre comercio y en el mercado común es indudable. Los países andinos conforman una zona de libre comercio, con un arancel externo común propio de la unión aduanera a la que ya arribaron dichos países<sup>2</sup>.

En el marco de la comunidad andina, la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, ha sido regulada por las Decisiones 599 y 600, respectivamente. El análisis de dichas Decisiones y la situación de la legislación interna del Perú con relación a la armonización que se busca a través de las mismas, constituyen el tema central del presente trabajo, para lo cual es pertinente que, en forma previa, nos refiramos brevemente al ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

## II. LA COMUNIDAD ANDINA Y SU ORDENAMIENTO JURÍDICO

La integración andina cuenta con un ordenamiento jurídico conformado por normas originarias y normas derivadas. Las normas originarias o constitutivas equivalen a lo que una Constitución es para un Estado, pero aplicado al concepto integrador (varios Países o Estados), y son las que determinan su nacimiento y vida. Las normas derivadas son el equivalente a las leyes de un país, que deben tener coherencia con la Constitución, y que para la Integración Andina son las Decisiones y Resoluciones<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> SALGADO ESPINOZA, Oswaldo. "La importación y exportación de servicios en el marco del proceso de integración andina" presentación en el VII *Encuentro Nacional Jurídico* organizado por la SUNAT, Lima, 1 de setiembre de 2010.

<sup>2</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. "Derecho Tributario Comunitario. ¿Hay un poder tributario de las comunidades supranacionales? ¿Cómo incide el derecho tributario comunitario en el principio de reserva de ley?", *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Marcial Pons, 2008, p. 1140.

<sup>3</sup> SALGADO ESPINOZA, Oswaldo. 2010, 70.

Dentro de las normas originarias se encuentra el Acuerdo de Integración Subregional o Tratado Constitutivo del Acuerdo de Cartagena del 26 de mayo de 1969 y los Protocolos modificatorios<sup>4</sup>, así como el Tratado de creación del Tribunal de Justicia y el Tratado Constitutivo del Parlamento Andino, ambos de 1979. Las normas derivadas son las Decisiones que emiten el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina, así como las Resoluciones que emite la Secretaría General de la Comunidad Andina.

Ello se encuentra establecido en el Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en cuyo artículo 1 se establece que el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina comprende: a) el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e instrumentos adicionales, b) el presente Tratado y sus Protocolos modificatorios, c) las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión Andina, d) las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina, y e) los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Dicho Tratado regula el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, siendo las fuentes primarias las señaladas en los incisos a) y b) del citado artículo 1 y que corresponden al derecho originario, mientras que las fuentes secundarias y que corresponden al derecho derivado son las previstas en los incisos c) y d) del mismo artículo. En un tercer nivel normativo, como señala Novak Talavera, se encuentran los Convenios de Complementación a que alude el inciso e) antes referido, que son acuerdos entre Estados miembros que no emanan de un órgano comunitario, siendo que también existen las fuentes auxiliares, como son los principios generales del Derecho y los acuerdos internacionales que suscriba la Comunidad Andina con terceros países, tal como se da en el modelo europeo<sup>5</sup>.

En cuanto a las Decisiones, sea que las emite el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o la Comisión Andina, dado que tienen el mismo rango, el artículo 2 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dispone que las mismas obligan a los países miembros desde la fecha en que sean aprobadas.

Respecto de su aplicación directa, el artículo 3 del referido Tratado señala que tales Decisiones “serán directamente aplicables en los países miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen fecha posterior”. La Gaceta Oficial es la publicación oficial de la Comunidad Andina, al igual que el diario oficial El Peruano con la legislación interna, y el Acuerdo

<sup>4</sup> El Protocolo de Lima de 30 de octubre de 1976, el Protocolo de Arequipa de 21 de abril de 1978, el Protocolo de Quito de 12 de mayo de 1987, el Protocolo de Trujillo de 10 de marzo de 1996 y el Protocolo de Cochabamba de 28 de mayo de 1996.

<sup>5</sup> NOVAK TALAVERA, Fabián. *La Comunidad Andina y su ordenamiento jurídico. Derecho Comunitario Andino*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Instituto de Estudios Internacionales Fondo Editorial, 1era. Edición, 2003, pp. 62-63.

al que hace referencia dicho artículo es el Acuerdo de Cartagena que dio origen a la Comunidad Andina de Naciones.

En cuanto a su incorporación al derecho interno de cada país, el segundo párrafo del citado artículo 3 establece que “cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro”.

Este último aspecto, ha generado una gran polémica en cuanto a la exigencia de que exista una norma de incorporación al derecho interno cuando la regulación que contengan las Decisiones de la Comunidad Andina verse sobre aspectos reservados a ley, como es el caso de la creación o modificación de tributos.

PLAZAS VEGA señala que si bien es reconocido que los procesos de integración requieren de organismos con poder de creación de derecho positivo aplicable de manera directa, esto es, sin necesidad de transposición o incorporación en los países miembros en todo lo que atañe a los fines y materias que orientan el entorno comunitario, el derecho comunitario derivado, con sus connotaciones de eficacia directa y supremacía sobre los ordenamientos internos precedentes, debe respetar y acatar los principios y garantías que se han reconocido en la sociedad de las naciones por las declaraciones de derechos o que han sido el resultado de una larga lucha contra el absolutismo, el autoritarismo y la arbitrariedad<sup>6</sup>.

Agrega dicho autor, que la reserva de ley fue la expresión inmediata de una vieja regla, consolidada en el feudalismo, a la luz de la cual cualquier prestación a favor del soberano, distinta de las derivadas de la costumbre o de la relación de vasallaje, debía ser consentida por el deudor como condición para su exigibilidad; es el principio de la autoimposición, del consentimiento previo del pueblo comprometido con el pago del tributo; un principio que la historia fue acogiendo sistemáticamente como garantía contra la arbitrariedad del monarca y, ya en el marco de los constitucionalismos, como medio fundamental para que el Parlamento ejerza, a la vez, una función de garantía de los derechos de los asociados y de control de la actividad financiera<sup>7</sup>.

El principio *nullum tributum sine lege*, como lo precisa PLAZAS VEGA, debe abordarse con la profundidad que impone como garantía del derecho de propiedad y de la autoimposición y como mecanismo de control de las finanzas públicas; por lo que, admitir una habilitación amplia, abstracta y genérica y de alcances impredecibles, como la que se plasmaría en el tratado constitutivo de una comunidad supranacional como forma de cumplir con dicho principio, no garantiza, en absoluto, su cumplimiento<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Editorial Temis S.A., Bogotá – Colombia, 2da Edición, 2006, pp. 588-590.

<sup>7</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2006, p. 594.

<sup>8</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2006, p. 599.

Para dicho autor, con la salvedad hecha a los derechos de aduana, mientras que en el ordenamiento comunitario no se cuente con un Parlamento integrado por representantes elegidos por sufragio universal e investido de facultades legislativas para crear derecho positivo como mandatario, representante o delegatario del pueblo, no es posible el derecho tributario comunitario derivado, con efecto directo y aplicación directa; pues, mientras ello no ocurra, las normas del derecho tributario comunitario derivado que se profieran requerirán de incorporación o transposición al derecho interno<sup>9</sup>.

En definitiva, como lo puntualiza PLAZAS VEGA, autor que ha desarrollado en varias obras y con gran amplitud el tema del principio de legalidad en relación al derecho comunitario, la regla de la aplicación directa de las normas de derecho comunitario derivado, en lo que toca a los tributos, sólo es admisible de manera limitada y parcial, pues, en tributos distintos a los aduaneros, cabe en lo que respecta a establecer los criterios y orientaciones que deban atender los ordenamientos nacionales para coadyuvar al buen curso de la integración.

La posición de dicho autor, que compartimos totalmente, es que los aspectos del ordenamiento tributario que trascienden la estructura misma del tributo y de los elementos que lo configuran, como puede ser el caso de las reglas sobre procedimiento y fiscalización, no son materias propias de la reserva de ley en sentido formal, por lo que pueden ser reguladas por normas de derecho comunitario derivado, sin necesidad de transposición o recepción en el derecho interno<sup>10</sup>.

Lo expuesto cobra importancia, toda vez que las Decisiones 599 y 600, que buscan un régimen armonizado con relación a la imposición en el lugar de destino para efectos de someter a imposición el consumo, al igual que la Decisión 578 que establece reglas para evitar la doble tributación en los países miembros de la Comunidad Andina, fueron objeto de demanda de nulidad ante el Tribunal Andino de Justicia, debido a que un ciudadano colombiano consideró que dichas Decisiones vulneraban el principio de reserva de ley, en la medida que transgredían la facultad de armonización fiscal establecida en el Acuerdo de Cartagena.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante auto emitido el 10 de enero de 2008, resolvió no admitir a trámite la demanda contra la Decisión 578, que fue publicada en la Gaceta Oficial el 5 de mayo de 2004 y empezó a regir el 1 de enero de 2005, por haber caducado la acción contra dicha Decisión, pues, la acción de nulidad contra una Decisión debe ser intentada ante dicho Tribunal dentro de los dos años siguientes a su entrada en vigencia. Es de resaltar, que mediante Carta No. 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de septiembre de 2010, la SUNAT señala que la Decisión 578 se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos, del derecho nacional.

<sup>9</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2006, p. 600.

<sup>10</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2008, pp. 1164 y 1165.

En lo que respecta al cuestionamiento de la validez de las Decisiones 599 y 600, que corresponden al tema que nos ocupa, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina mediante la sentencia emitida el 17 de noviembre de 2009 en el Proceso No. 02-AN-2007, resolvió declarar sin lugar la acción de nulidad interpuesta contra dichas Decisiones, por cuanto consideró que las mismas no generaban un régimen común, sino que “conceden a los países miembros la facultad para aplicar su normativa interna en determinados aspectos establecidos en ellas mismas; y, porque se trata además, de un proceso gradual de armonización. En la reducción de las diferencias normativas, son los países miembros los que tienen una participación activa y actúan sobre la base de una estrategia diseñada por la Comisión”.

Los alcances de dicha Sentencia se analizan con mayor detalle en el acápite IV de la presente investigación, siendo pertinente referirnos previamente al contenido de las Decisiones 599 y 600.

### III. LAS DECISIONES 599 Y 600 DE LA COMUNIDAD ANDINA

#### 1. *¿Qué son las Decisiones 599 y 600? y ¿Cómo surgen?*

Las Decisiones 599 y 600 representan un acuerdo en el diseño de las legislaciones nacionales correspondientes a un impuesto al valor agregado moderno y coordinado en sus aspectos administrativos, así como reglas unificadas para los impuestos selectivos, y constituyen un triunfo para el proceso de integración andino y un antecedente en el mundo en vías de desarrollo<sup>11</sup>.

Dichas Decisiones son normas derivadas, que forman parte del ordenamiento jurídico andino y obligan a los Países miembros desde que fueron aprobadas.

Los acuerdos a los que llegan los países miembros a través de dichas Decisiones, surgen gracias a la voluntad política de las autoridades competentes, la capacidad de los técnicos de los países, la participación de los representantes de los Ministerios de Finanzas y de las Direcciones de Impuestos, de los cinco países miembros (aún Venezuela era miembro de la Comunidad Andina), y al esfuerzo catalizador de las facultades políticas de la Secretaría General de la Comunidad Andina, y el apoyo técnico y financiero del Banco Interamericano de Desarrollo (BID). El proceso se inició con un estudio base contratado con fondos de un proyecto de cooperación técnica regional del BID<sup>12</sup>, tres giras de negociación y ocho reuniones de expertos y autoridades organizadas por la Secretaría General de la Comunidad Andina<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> BARREIX, Alberto, ARIAS, Luis, VALENCIA, Alexis, VILLELA, Luiz. *La Armonización de los impuestos indirectos en la Comunidad Andina*. Banco Interamericano de Desarrollo, INTAL –ITD, Documento de Divulgación IECI -07, Febrero 2005, Presentación.

<sup>12</sup> Informe Final, elaborado por Luis ARIAS MINAYA y Mauricio PLAZAS VEGA, mayo 2002, que contiene, entre otros, las características de los impuestos indirectos en los países de la Comunidad Andina, una análisis comparativo de sus principales características, las recomendaciones para la armonización y su impacto fiscal.

<sup>13</sup> BARREIX, Alberto y otros. 2005, Presentación.

El 12 de julio de 2004, la Comunidad Andina emitió las Decisiones 599 y 600. En efecto, en dicha fecha, la Comisión de la Comunidad Andina, que es el órgano normativo cuyas funciones están relacionadas con el objetivo de libre mercado dentro de la subregión andina y que esta conformado por representantes plenipotenciarios nombrados por los gobiernos de cada uno de los países miembros, en reunión ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas, emitió la normativa siguiente:

- Decisión 599 sobre Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado (IVA); y,
- Decisión 600 sobre Armonización del los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo (ISC).

En cuanto a su vigencia, el artículo 40 de la Decisión 699 y el artículo 12 de la Decisión 600, dispusieron que de conformidad con el artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina, dichas Decisiones serían incorporadas al derecho interno de cada país miembro cuando así lo prevea su norma constitucional y entrarían en vigencia el primer día calendario del mes inmediato siguiente a la fecha del último depósito del instrumento correspondiente en la Secretaría General de la Comunidad Andina.

El debate que se suscitó en el seno de la Comisión de Trabajo con motivo de la aprobación de las referidas Decisiones, es explicado por Plazas Vega, quien colaboró con la Comunidad Andina para la elaboración de los proyectos iniciales de las Decisiones y participó en buena parte de las discusiones, razón por la cual el libro que edita dicho autor referido al Derecho Tributario Comunitario titulado La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración, Bogotá, Legis, 2001, permite comparar las propuestas iniciales con los textos definitivos de las Decisiones y encontrar lo que el propio autor denomina su exposición de motivos.

Según dicho autor, con relación a la vigencia de las Decisiones 599 y 600, se presentaron dos posiciones. Una primera, orientada al principio de supremacía del derecho comunitario que pretendía que al amparo del artículo 3 del Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia, la Decisión tuviera efecto y aplicación directa; y, una segunda, conforme a la cual la vinculación del acto comunitario con un impuesto impedía la aplicación directa y reclamaba la transposición al derecho nacional por exigirlo así el principio *nullum tributum sine lege*. Entre esas dos posiciones, PLAZAS VEGA, sostenía una tercera, según la cual se requería la transposición al derecho nacional de las normas relacionadas a los elementos del impuesto (hecho generador, exenciones, sujetos, base gravable y alícuota o tarifa), pero no cuando se refiriera a asuntos diferentes (procedimiento tributario, obligaciones formales, etc.)<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2008, p. 1177. Dicho autor señala que en las comunidades europeas, el proceso de armonización del impuesto sobre el valor agregado ha venido operando mediante directivas proferidas por el Consejo de las Comunidades, las cuales requieren transposición al derecho interno.



Pues bien, de dichas posiciones se recogió, inicialmente, el texto contenido en el artículo 40 de la Decisión 699 y el artículo 12 de la Decisión 600, en virtud de los cuales se pretendía respetar los criterios de país en cuanto al principio de reserva de ley, recurriéndose a actos internos de incorporación de las normas comunitarias.

Sin embargo, con fecha 19 de julio de 2006 la Comisión Andina emite la Decisión 635 mediante la cual se dejan sin efecto los citados artículos 40 y 12 citados, disponiéndose a su vez que las Decisiones 599 y 600 entrarían en vigencia el 1 de enero del año 2008.

Dicho cambio se sustenta, según los considerandos de la propia Decisión 635, en que la finalidad de las Decisiones 599 y 600 es armonizar algunos aspectos en materia de impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo, siendo que para lograr dicho objetivo se requiere que los países miembros dispongan de plazos razonables para adoptar las medidas legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para la aplicación de las normas contenidas en las referidas Decisiones<sup>15</sup>. Esto presupone la necesidad de que los países miembros emitan, en un plazo determinado, actos internos de adecuación de sus legislaciones para efectos de lograr la armonización de los impuestos indirectos, tal como lo reconoce el propio Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la sentencia a la que nos referiremos en el acápite IV del presente.

En efecto, así lo prevé el artículo 3 de la Decisión 635 al disponer que los países miembros informen a la Secretaría General acerca de las medidas legislativas, reglamentarias o administrativas que se adopten con la finalidad de asegurar la debida aplicación de las normas contenidas en las Decisiones 599 y 600.

Dicha regulación es acorde con el contenido de las citadas Decisiones, en el sentido de que recogen el compromiso asumido por cada país de modificar, en el plazo convenido, su ordenamiento interno a fin de que el mismo se alinee al diseño de regulación de los impuestos indirectos que los países miembros deben adoptar para lograr su armonización.

2. *¿Qué ha ocurrido desde la vigencia de las Decisiones 599 y 600? y cuál es la importancia de su implementación?*

A partir del 1 de enero de 2008, fecha de entrada en vigencia de las Decisiones 599 y 600, las legislaciones internas de los países miembros que regulan los impuestos indirectos han sido objeto de diversas modificaciones, siendo que algunas de ellas se han acercado a las políticas de armonización, mientras que otras se han alejado.

---

<sup>15</sup> En el artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina se establece que “Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación”.

Lo cierto es que muchos de los cambios normativos no responden al desarrollo de la armonización andina que prevén las referidas Decisiones, aun cuando tales cambios coincidan, parcial o totalmente, con los acuerdos contenidos en las mismas, tal es el caso en nuestro país de la reciente Ley No. 29642, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, que eliminó la restricción de la calificación de exportación de servicios a una lista taxativa contenida en el Apéndice V de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Como señala PLAZAS VEGA, “se hecha de menos en los países andinos una verdadera cultura de cumplimiento de las pocas normas de derecho tributario derivado que tienen que ver con la armonización”, no obstante que, en comparación con Europa y el Mercosur, “la armonización tributaria andina tiene la especial ventaja de contar con la vigencia del IVA en todos los países, aspecto este que permite afirmar que lo que para el sistema de integración andina es un punto de partida, para el europeo y el del Mercosur fue y es, en su orden, un punto preliminar de llegada”<sup>16</sup>.

En cuanto a la Secretaría General de la Comunidad Andina, es de resaltar los grandes esfuerzos que ha realizado para lograr una mayor difusión del contenido de las Decisiones 599 y 600, e impulsar su cumplimiento. Así, durante el año 2008, con el apoyo de dicha Secretaría General se elaboraron estudios, por parte de Colombia, Perú y Ecuador, sobre las implicancias legales y económicas de la implantación de las Decisiones 599 y 6000, así como su difusión mediante talleres de trabajo dirigidos al sector público y privado de los países involucrados.

En el caso de Colombia, dentro de los principales cambios que a dicha fecha debían efectuarse para que su legislación se sujete a las políticas de armonización, se encontraba la eliminación de las exoneraciones a los productos alimenticios que forman parte de la canasta básica de consumo. En el caso del Ecuador, resultó que en la reforma tributaria de diciembre de 2007 no se tomó ninguna medida para ajustar la legislación conforme con lo previsto en las Decisiones 599 y 600, requiriéndose cuando menos unos trece cambios en la legislación vigente al 2008. En el caso de nuestro país, los cambios normativos más relevantes que al año 2008 exigía la implementación de la Decisión 599, lo constituían la eliminación de las exoneraciones, lo que aún no se produce, así como la eliminación de la restricción legal de que sólo alguno de los servicios califique como exportación de servicios, aspecto este último que no ha llegado a ser superado a pesar de la dación de la Ley No. 29642, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios.

En julio de 2009, se realizó un Seminario Regional sobre Armonización de Impuestos Directos, a iniciativa de la Secretaría General de la Comunidad Andina y con participación de los delegados oficiales de los países miembros. Los aspectos que se consideraron fueron la conveniencia de que se conforme un grupo de expertos designados por los países miembros que se encarguen del seguimiento e implementación de las Decisiones 599 y 600, la necesidad de requerir estudios que profundicen el impacto

---

<sup>16</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2006, p. 630.

económico y la incidencia social de implementar tales Decisiones, así como las implicancias en los sectores productivos sensibles de cada economía.

La implementación de la armonización de la imposición indirecta conforme lo prevén las Decisiones 599 y 600, es de suma importancia, pues, permitirá que dicha imposición sea neutral y, por consiguiente, se evitarán desventajas comparativas entre los países. El gravamen en dos países o la exclusión del gravamen con afectación al costo del bien o el precio, la devolución tardía de los impuestos repercutidos, entre otros, son aspectos que afectan la rentabilidad del negocio e inciden en la toma de decisiones, por ello la importancia de que la imposición al consumo sea neutral, lo que se puede lograr mediante la armonización de los impuestos indirectos.

La gran contribución de la armonización de los impuestos indirectos, conforme lo desarrollado en el documento de divulgación publicado por el BID-INTAL-ITD<sup>17</sup>, es: (i) facilitar la integración económica de los países de la subregión andina, (ii) eliminar las restricciones al comercio exterior, (iii) crear estabilidad jurídica, y (iv) fortalecer la recaudación.

En dicho documento, lo expuesto se explica como sigue:

- Facilitar la integración económica de los países de la subregión andina: la armonización es necesaria para afianzar la unión aduanera (arancel externo común) y eliminar regímenes tributarios indirectos que causen asimetrías en las condiciones de competencia. A su vez, sienta las bases para una posterior abolición de las aduanas bilaterales internas y contribuye a la formación del mercado común<sup>18</sup>.
- Eliminar las restricciones al comercio exterior intracomunitario provocadas por las particularidades de cada régimen tributario en el IVA e ISC: dentro de las controversias que sobre el particular se han suscitado, se destaca el caso del IVA implícito. En agosto de 1999, la Corporación Cámara Colombo-Ecuatoriana interpuso una demanda contra la aplicación en Colombia de un impuesto a la importación de bienes exonerados del IVA (denominado IVA implícito), con la finalidad de igualar las condiciones de competencia entre la producción nacional y las importaciones.

El problema surge por las exclusiones o no sujeción del IVA para ciertos bienes, toda vez que el IVA que grava las adquisiciones de insumos se traslada al costo y luego al precio del bien excluido, mientras que el mismo bien cuando es importado goza de

<sup>17</sup> BARREIX, Alberto y otros. 2005, pp. 3 - 6.

<sup>18</sup> El mercado común es el acuerdo entre uno o varios Estados para eliminar las barreras que impiden la libre circulación de todos los factores productivos: bienes y servicios, capitales y personas; mientras que la unión económica implica un mercado común más la creación de una tarifa externa común y la armonización de las políticas económicas de los países miembros. BARREIX, Alberto y otros. 2005, Presentación.

la devolución del IVA pagado en la adquisición de insumos, en aplicación del principio del gravamen en el país de destino. Así, si el bien X está excluido del IVA en Colombia, pero no lo está en Bolivia, el bien X boliviano ingresará a Colombia sin incorporar el IVA pagado en los insumos que se utilizaron para producirlo, en tanto el bien X colombiano deberá incluir en su costo y, por ende, en su precio, el IVA que canceló en sus insumos.

La Secretaría de la Comunidad Andina mediante la resolución No. 311 del 3 de noviembre de 1999, señaló que el IVA implícito era un gravamen que debía ser dejado sin efecto, en tanto era una tarifa que reproducía el impuesto asumido por los productores nacionales.

- Crear estabilidad jurídica: la estabilidad de las normas es uno de los factores más importantes para atraer inversión. Las normas de carácter supranacional, como las Decisiones Comunitarias, aseguran dicha estabilidad y, a su vez, evitan que surjan contradicciones entre las normas internas de los países miembros.
- Fortalecer la recaudación: La armonización ha permitido conocer las mejores prácticas en la lucha contra la evasión, así, durante el proceso, Perú incorporó el sistema de retenciones que venía siendo aplicada en otro país de la región y, a su vez, Venezuela creó un régimen simplificado para pequeños contribuyentes que era aplicado en Perú.

### 3. *¿Cuál es el contenido de las Decisiones 599 y 600?*

La Decisión 599, Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado, emitida el 12 de julio de 2004 y con vigencia a partir del 1 de enero de 2008, recoge en sus considerandos lo expuesto sobre la importancia de implementar las políticas de armonización, siendo pertinente destacar que, en nuestro país, la regulación contenida en el Régimen de la Amazonía se encuentra excluida de los alcances de la referida Decisión<sup>19</sup>.

En el cuarto considerando de la Decisión 599 se señala “Que la armonización de las políticas tributarias no sólo garantizará las condiciones de competencia entre los países miembros, evitando la introducción de obstáculos a las corrientes de comercio intracomunitario, pero además ofrecerá mayor seguridad jurídica y estabilidad a los regímenes tributarios nacionales”.

Lo propio se indica en el sexto considerando de dicha Decisión, según el cual “técnicamente es recomendable promover la neutralidad del impuesto tipo valor agregado a fin de no causar distorsiones en la economía”.

---

<sup>19</sup> En el Octavo Considerando de la Decisión 599, se señala: “Que no se encuentran en el ámbito de aplicación de la presente Decisión las zonas y regímenes de inmunidad fiscal, ni los beneficios o regímenes de carácter geográfico o regional contemplados en la legislación interna de cada país, los mismos que estarán regidos por las normativas nacionales y otras normas especiales”.

También consideramos relevante citar el séptimo considerando, en el cual se señala que “la armonización debe entenderse como un proceso gradual, que deberá ser administrado por cada país miembro dentro de los plazos definidos en esta Decisión”.

En efecto, cuando se analizan las distintas disposiciones contenidas en la Decisión, que son el resultado de un acuerdo entre varios países, se puede apreciar que luego de establecer la política del gravamen, como puede ser, por ejemplo, que la exportación de servicios y el transporte de carga internacional se sujeten al régimen de tasa cero (devolución o descuento del impuesto repercutido), también se acuerda que los países miembros que tengan un régimen distinto lo puedan mantener por un plazo determinado o, de ser el caso, se ajusten a dicho lineamiento en la siguiente o inclusive subsiguiente reforma que se realice del marco legal que rija en los países miembros.

En cuanto a la estructura, es de resaltar que la Decisión esta conformada por trece Capítulos. En el primero de ellos se establece una serie de definiciones que son determinantes para efectos de entender los lineamientos de la armonización que se pretende; en los Capítulos II a VII, que conforman el Título I, se regulan los aspectos sustanciales del impuesto tipo valor agregado (hecho generador, base gravable, tasas, exclusiones y regímenes tasa cero, determinación del impuesto y excepciones); y, en los Capítulos VIII a XIII, que conforman el Título II, se norma lo referido a los aspectos procedimentales de dicho impuesto (declaración, devolución y compensación del saldo a favor, facturación, retención en la fuente, regímenes simplificados y vigencia).

Respecto de las definiciones, cabe referirnos a aquellas que tienen una connotación distinta o que no son utilizadas en nuestra legislación, tal como ocurre, por ejemplo, con los términos causación, exclusión, exportación de bienes, régimen de tasa cero y servicios. Así tenemos que, para efectos de la Decisión 699, se entenderá por:

- (i) *Causación*, al momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma;
- (ii) *Exclusión*, a la no sujeción o liberación del impuesto establecida o permitida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según el cual no se permite la devolución o descuento de impuestos repercutidos (o trasladados);
- (iii) *Exportación de bienes*, a la salida efectiva y definitiva de bienes al exterior desde el territorio aduanero,
- (iv) *Régimen de tasa cero*, a la liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos (o trasladados), y,
- (v) *Servicios*, a toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin

importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genere una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos de autor y conexos, entre otros<sup>20</sup>.

Tratándose del hecho generador, se delimita el ámbito de aplicación del impuesto tipo valor agregado en forma similar a lo que prevé nuestra legislación, pues, se afecta la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional y la importación de bienes (artículos 5 al 10); se regula el aspecto personal (artículo 11); el aspecto territorial, para aquellos servicios cuya ejecución y prestación trascienda las fronteras nacionales y se define lo que se entiende por exportación de servicios según el principio de imposición en el país de destino, y se propone el régimen de tasa cero para el transporte de carga internacional (artículos 12 a 14); el aspecto temporal (artículo 15) y la base gravable, incluida la disposición que establece que el impuesto tipo valor agregado tendrá una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo, permitiendo que los países miembros puedan fijar una sola tasa preferencial no inferior al 30% de la tasa general, lo que busca eliminar la multiplicidad de tasas diferenciales en el impuesto tipo valor agregado que se presenta en otras legislaciones.

La aplicación de la tasa cero sólo se prevé para la exportación de los bienes y servicios, lo que, según entendemos, implica que la operación se someta al gravamen pero se libere del impuesto que hubiera gravado la adquisición de bienes o servicios destinados a las operaciones de exportación, mediante su devolución o descuento -reconocimiento de crédito fiscal- (artículo 20).

En todos los países andinos regirá el principio de imposición en el país de destino, tanto para los bienes como para los servicios. Toda importación de bienes estará gravada con el impuesto a menos que se trate de bienes excluidos, siendo que los bienes y servicios que se exporten estarán sujetos a tasa cero (artículos 22 a 24).

Los aspectos cuestionables de la Decisión 599, que como bien señala PLAZAS VEGA<sup>21</sup> es natural que existan, son expuestos por dicho autor como sigue:

- Se ordena la eliminación de los regímenes de exoneración o exención de bienes y servicios, aunque sean de primera necesidad, y se proscriben la tasa cero para casos diferentes de las exportaciones de bienes y servicios, con la única salvedad del transporte internacional.

<sup>20</sup> Esta última definición difiere del concepto de servicio que prevé el inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV), tal como analizaremos en el acápite V del presente trabajo. Sin embargo, dicha definición abarcaría los contratos de construcción, que en nuestra regulación actual también podrían estar subsumidos en el concepto de servicio.

<sup>21</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. 2006, pp. 620-621.

Para PLAZAS VEGA, dicha previsión comunitaria tendrá efectos regresivos porque generará un impacto en las erogaciones que habrán de efectuar las personas de bajos ingresos para adquirir los bienes y utilizar los servicios básicos, lo que en su opinión puede contrarrestarse mediante el establecimiento de una tarifa preferencial no inferior al 30% de la tarifa general, a que alude el artículo 19 de la referida Decisión. En tales casos, el responsable que enajene los bienes o preste los servicios a tarifa preferencial, podría utilizar la totalidad de los impuestos repercutidos con las compras de bienes y utilización de servicios, aunque la tarifa correspondiente a los mismos sea superior.

- La Decisión 599 pudo haber establecido un régimen común de recuperación de saldos a favor en el IVA, que no habría requerido acto de transposición a las normativas nacionales porque no se referiría a materias propias de la reserva de ley. Pero no lo hizo, simplemente dejó a los países miembros esa función, sin restricciones ni lineamientos, en contraste con el problema del retardo injustificado y las prácticas dilatorias de las Administraciones Tributarias para devolver o compensar saldos a favor de los exportadores, que se presenta con frecuencia en la subregión con perniciosos efectos para las economías nacionales.
- En ocasiones, se permite a los países miembros que establezcan reglas diferentes de las previstas en las Decisiones, con lo cual la normativa comunitaria pasa a ser una simple recomendación. Tal es el caso del artículo 7 sobre IVA en los supuestos de transferencia de negocios que no estarán afectos al IVA<sup>22</sup>, el artículo 10 que dispone la aplicación del impuesto tipo valor agregado sólo a la primera venta de los bienes inmuebles<sup>23</sup>, el artículo 16 sobre efectos en el tiempo de las normas que modifiquen el régimen del IVA<sup>24</sup> y el artículo 17 sobre los ajustes a la base gravable del IVA por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> La Disposición Transitoria del artículo 7 de la Decisión 599, precisa que “No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravan alguna de las operaciones previstas en este artículo, podrán continuar haciéndolo”.

<sup>23</sup> El artículo 10 de la Decisión 599, contiene una Disposición Transitoria similar a la que tiene el citado artículo, cuyos alcances han sido citados en la nota 25.

<sup>24</sup> El artículo 16 de la Decisión 599 señala que “Las modificaciones normativas que impliquen alteración en el importe tributario por pagar, sólo podrán empezar a aplicarse a partir del período fiscal siguiente, a la fecha de promulgación de la norma fiscal correspondiente”. Sin embargo, dicho artículo tiene una norma Transitoria que señala “Los Países Miembros que mantengan a la fecha de la entrada en vigencia de esta Decisión normas que contemplen otras modalidades para su puesta en vigencia de la prevista en ese artículo, podrán continuar aplicándolas”.

<sup>25</sup> El segundo párrafo del artículo 17 de la Decisión 599 señala que “Las modificaciones al valor de la operación y los descuentos que se acuerden con posterioridad a la misma, según las prácticas usuales del comercio, darán lugar al ajuste correspondiente a la base gravable, en la fecha en que se realicen”; mientras que su Disposición Transitoria prevé que “Los Países Miembros que no contemplen los ajustes a la base gravable por descuentos efectuados con posterioridad a la operación comercial que los origina, no estarán obligados a observar lo estipulado en el párrafo segundo de este artículo”.

En cuanto a la regulación de los aspectos procedimentales que contiene el Título II de la Decisión 599, tales como, la periodicidad de la declaración, el derecho a recuperar los saldos a favor del exportador en base a una proporción del valor de las exportaciones o el derecho a su compensación contra deudas exigibles, los requisitos mínimos de las facturas, la posibilidad de implementar sistemas de retención en la fuente o la creación de regímenes especiales para pequeños agentes, simplificando obligaciones formales, sólo basta señalar que dicha regulación es similar a la previsión legal que contiene nuestra legislación del IGV. Por tanto, en este extremo, la implementación en nuestro país de dicha Decisión no tendría ninguna implicancia fiscal ni económica<sup>26</sup>.

Por su parte, la Decisión 600, Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo, que también fue emitida el 12 de julio de 2004 y rige a partir del 1 de enero de 2008, reconoce, tal como se expresa en sus considerandos, que en los países miembros existen estos tipos de impuestos que buscan incidir sobre las decisiones de consumo, por lo que se aconseja que, conforme con los objetivos comunitarios de mercado interior y neutralidad, se sigan los mismos lineamientos básicos y, en lo posible, no registren diferencias estructurales, para que los agentes económicos puedan tener un ámbito de claridad y concurrencia libre y comparable.

Así, en el séptimo considerando de dicha Decisión se señala que “se pueden establecer las bases para un sistema de imposición indirecta que sea comparable y claro, en su concepto y en sus alcances, en los países miembros”, y en el octavo considerado se indica que “las modalidades de los impuestos tipo selectivo al consumo pueden consistir en: impuestos *ad valorem* sobre el precio final, o impuestos específicos aplicando montos fijos de dinero por unidad física del producto, que sean materia de indexación periódica con fundamento en el índice de inflación”.

En cuanto al contenido de la referida Decisión 600, que tiene por finalidad armonizar los aspectos sustanciales y procedimentales del impuesto selectivo al consumo, cabe señalar que se regula dicho impuesto como un tributo de tipo monofásico, que grava la importación y consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios. Asimismo, se establece la aplicación supletoria de las normas del impuesto al valor agregado, en aspectos tales como el momento de causación y principios de territorialidad, entre otros.

En lo que respecta a la generación del ISC, conforme con la Decisión 600, dicho impuesto se genera con motivo de la importación, la primera venta o la transferencia que realice el productor y, en el caso de servicios, con su prestación.

---

<sup>26</sup> En efecto, conforme con la Ley del IGV, en nuestro país el IVA se sujeta a lo siguiente: (i) es liquidado, en forma mensual, por el sujeto pasivo en los formatos establecidos por la SUNAT, (ii) los exportadores tienen derecho a la devolución de su saldo a favor, al cual se le reconoce un interés cuando no es devuelto en el plazo de ley, o también pueden aplicarlos a la cancelación de otras deudas tributarias exigibles, (iii) se establecen legalmente los requisitos mínimos que deben tener las facturas, los cuales son similares a los contenidos en el artículo 37 de la citada Decisión, (iv) se ha implementado un sistema de retención del IGV y, (v) existe un régimen único simplificado para los pequeños agentes económicos.



La remisión que la Decisión efectúa a la legislación interna de cada país miembro esta referida, entre otros, a los siguientes aspectos: (i) la generación de impuesto tipo selectivo cuando exista vinculación económica entre comprador y vendedor aún cuando abarque fases posteriores de comercialización, (ii) la definición de la base gravable del ISC, siempre que no se produzca un tratamiento discriminatorio entre productos nacionales e importados, (iii) la determinación por aplicación directa de la tasa o monto fijo señalado para el bien o servicio, a la base gravable o unidad física de referencia, y (iv) la declaración.

De la comparación del marco legal expuesto y del contenido en la Decisión 600, se puede apreciar que su implementación en nuestro país no implicaría ningún cambio con respecto a la legislación interna, por lo que en este extremo no se producirá ningún impacto fiscal ni económico.

Es más, conforme con lo previsto en el artículo 8 de la citada Decisión, las cargas tributarias totales, considerando los impuestos tipo valor agregado y los impuestos tipo selectivo al consumo, que se tributan en el ámbito nacional o regional, serán objeto de un trabajo de armonización para fijar mínimos en la Comunidad Andina, tres años después de la entrada en vigencia de la Decisión, siendo el objeto de dicho trabajo los productos derivados del tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas en una primera fase.

Por lo tanto, en el acápite V del presente nos limitaremos a analizar cuán cerca o lejos puede estar nuestra legislación interna del IGV con relación a la Decisión 599, en los aspectos sustanciales, toda vez que, como hemos señalado, en los aspectos procedimentales existe similitud.

#### IV. PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD ANDINA ANTE EL CUESTIONAMIENTO DE VALIDEZ DE LAS DECISIONES 599 Y 600

El 11 de setiembre de 2007, un ciudadano colombiano formula demanda contra la Comisión de la CAN, ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, solicitando la nulidad de las Decisiones 599 y 600.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante la sentencia del 17 de noviembre de 2009, emitida en el Proceso 02-AN-2007, resuelve declarar sin lugar la acción de nulidad planteada contra las Decisiones 599, 600 y 635.

Dentro de los fundamentos de la demanda, se señaló que “la Comisión al expedir la norma demandada, se excedió en el uso de sus facultades, al transgredir la facultad de armonización fiscal..., al regular discrecionalmente, con una amplia configuración tributaria no permitida para la Comisión, toda la materia en el impuesto al valor agregado IVA, aplicable a todos los países miembros de la Comunidad Andina, cuando sólo estaba facultada para armonizar la política fiscal de todos y cada uno de los países miembros”.

Entre otros argumentos adicionales, se agregó que “las normas demandadas, establecen normas sustanciales y procedimentales en el impuesto al valor agregado,

que afectan la estructura del IVA... violando en Colombia el principio democrático al cederle a un órgano supranacional el poder tributario, la soberanía y la supremacía de la Constitución Colombiana, y el principio de legalidad tributaria de Colombia y el deber fundamental de contribuir en Colombia”.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina desestimó la nulidad invocada, entre otros, por las siguientes consideraciones:

“... la armonización significa la reducción de diferencias de las legislaciones de los países miembros a partir de la identificación de elementos comunes y del establecimiento de normativas que estén destinadas a una reducción progresiva de las diferencias entre los distintos ordenamientos jurídicos nacionales, sin que ello conlleve la imposición de un régimen común, desde que en el régimen armonizado sólo se pretende disminuir las diferencias a través de la aproximación de legislaciones, en tanto que los países miembros mantienen un margen de maniobra, regulado a través de una estrategia o programa, destinado a reducir de forma gradual las mismas. (...)”.

“Por su parte, el régimen común resulta ser propio de la naturaleza supranacional de la Comunidad, debido a que la Comisión no es ya la llamada a establecer una estrategia de aproximación de las legislaciones de los países miembros, sino que se constituye en el órgano comunitario encargado de emitir una norma común para ellos, la cual no permite variaciones entre cada país ni concede una margen de maniobra a los Estados sobre el modo de emplear la misma”.

De la evaluación del contenido de las Decisiones 599 y 600, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina consideró que no se había generado un régimen común, pues se trata de un proceso gradual de armonización, siendo que los países miembros tienen una participación activa en la reducción de las diferencias normativas.

Por tanto, se desestimó la acción de nulidad y, en consecuencia, no cabe duda que las Decisiones 599 y 600 cuentan con una validez jurídica indiscutible<sup>27</sup>.

## V. SITUACIÓN DE LA LEGISLACIÓN INTERNA DEL IGV CON RELACIÓN A LOS ASPECTOS SUSTANCIALES DE LA DECISIÓN 599

El Impuesto al Valor Agregado se incorpora parcialmente en la legislación peruana en el año 1972 mediante la dación del Decreto Ley No. 19620 del 21.11.72, el que estableció un impuesto sobre las operaciones de venta, construcción y algunos

---

<sup>27</sup> El artículo 42 del Tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, le brinda a dicha entidad competencia exclusiva y excluyente, respecto de las controversias que surjan con motivo de la aplicación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. En efecto, en dicho artículo se establece que “los países miembros no someterán ninguna controversia que surja con motivo de la aplicación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina a ningún tribunal, sistema de arbitraje o procedimiento alguno distinto de los contemplados en el presente Tratado”.

servicios, siendo sus principales características el ser un impuesto multifásico a nivel de fabricante y monofásico a nivel de mayorista, con tasas diferenciales y parcialmente acumulativo<sup>28</sup>.

Resulta ilustrativa la referencia al citado Decreto Ley, toda vez que en su penúltimo considerando se señaló que “de acuerdo con los principios en que se sustentan los acuerdos de integración aprobados por el Perú, debe adoptarse medidas que faciliten la armonización en el tratamiento fiscal al intercambio de bienes y servicios”.

Dicha referencia evidencia que desde aquella fecha la armonización del IVA constituía un aspecto de sumo interés para los países de la región, pues en mayo de 1969 fue suscrito el acuerdo de integración subregional del Pacto Andino, que hoy se denomina Comunidad Andina de Naciones (CAN) y, el 20.09.72, es decir, dos meses antes a la incorporación de la imposición al valor agregado en el Perú, se dictó el Decreto Ley No. 19535 que aprobó la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena que creó el Régimen Común para Evitar la Doble Imposición.

Posteriormente, la imposición al valor agregado en el Perú se fue perfeccionando, pues mediante el Decreto Ley No. 21497 del 19.05.76 se dispuso la aplicación del IVA con carácter multifásico y sin ningún efecto acumulativo para el caso de la venta de bienes, subsistiendo el efecto acumulativo para la actividad de construcción y la prestación de servicios, y es recién con la dación del Decreto Legislativo N° 190 del 15.06.81, que se dispone la aplicación de un impuesto al valor agregado, que grava todas las etapas del ciclo de producción y comercialización de bienes y algunos servicios, sin efecto acumulativo y con tasa única, siendo en agosto de 1991, que dicho impuesto se extiende a la totalidad de servicios prestados en el país.

En la actualidad, la regulación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Perú se encuentra contenida en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias, que en adelante denominaremos Ley del IGV, y cuya reglamentación ha sido aprobada por el Decreto Supremo N° 136-96-EF y normas modificatorias.

De acuerdo con dicha regulación, el IVA, que en el Perú se denomina Impuesto General a las Ventas (IGV), es un impuesto que grava el valor agregado y cuyas principales características, como bien señala PLAZAS VEGA y ARIAS MINAYA<sup>29</sup>, son las siguientes: califica como un IVA tipo producto (grava los gastos), se aplica el principio de destino, se utiliza el crédito fiscal como método de cálculo, tiene tarifa única, contiene exclusiones del campo de aplicación, se utiliza tasa cero para las exportaciones, no existe un mínimo no gravado distinto al régimen simplificado, existen zonas de inmunidad fiscal

<sup>28</sup> No procedía deducir el 30% del impuesto que hubiera gravado la adquisición de insumos.

<sup>29</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio; ARIAS MINAYA, Alberto. *La Armonización Tributaria de los Impuestos Indirectos en los Países de la Comunidad Andina de Naciones. Elaboración de Recomendaciones y Normativas sobre Armonización de Tributos Indirectos*, Documento Informativo, Secretaría General de la CAN, SG/di 428, 5 de julio de 2002.

por razones de atraso económico, existen zonas francas, no se indexa el crédito fiscal, se devuelven los impuestos pagados en las compras por los exportadores y existen límites a la devolución de los saldos a favor de tales exportadores.

Cabe indicar, que lo señalado por dichos autores respecto de las características de la regulación del IVA en el Perú, si bien fue elaborado en el año 2002, en principio, se ha mantenido conforme con el marco legal vigente al 12 de julio de 2004, fecha de emisión de la Decisión 599, e incluso se mantiene vigente en la actualidad, pues el IGV no ha sido objeto de un proceso de reforma que haya modificado las características antes señaladas.

No obstante, de la revisión de las disposiciones que sobre los aspectos sustanciales del IVA contiene la Decisión 599 y su comparación con la legislación interna de nuestro país que regula el IGV, podemos constatar que existen algunas diferencias. Ello determinará que para efectos de lograr la armonización acordada en la Decisión 599, deba modificarse la legislación del IGV mediante una norma con rango de ley, en la medida que tales diferencias corresponden a aspectos sustanciales que se encuentran reservados a ley, tal como lo prevé el artículo 74 de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

En este punto, cabe reiterar lo señalado en el acápite II con relación al principio de legalidad y el derecho comunitario derivado, pues, aún cuando los principios de *pacta sunt servanda* y de la supremacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno determinan que los tratados prevalecen sobre las normas internas con rango de ley, los cambios normativos que respecto de la Ley del IGV se requieren para efecto de la implementación de la Decisión 599, exigen el cumplimiento de la transposición al derecho nacional por cuanto dichos cambios versan sobre aspectos que se encuentran reservados a ley (principio *nullum tributum sine lege*).

Las principales diferencias entre los aspectos sustanciales contenidos en la Decisión 599 y la Ley del IGV, que, en nuestra opinión no son muchas, pues, en la estructura del IVA existe similitud, se resumen como sigue: (i) la definición de servicio, (ii) temas puntuales con relación al aspecto personal, territorial y temporal del hecho generador y base gravable; y, (iii) la eliminación de las exclusiones (exoneraciones e inafectaciones), el régimen de la tasa cero y el tratamiento a la exportación de servicios, aspectos estos últimos que son sumamente relevantes por su impacto en la economía y en la competitividad.

#### 1. Definición de servicio

En cuanto a la definición de servicios, tal como lo hemos citado anteriormente, el artículo 2 de la Decisión 599 lo delimita como “toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genere

una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración, incluye el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y cualquier cesión de uso a título oneroso de marcas, patentes, derechos de autor y conexos, entre otros”.

Por su parte, el inciso c) del artículo 3 de la Ley del IGV define como servicio a “toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles y el arrendamiento financiero”<sup>30</sup>.

De ambas definiciones surgen, cuando menos, dos interrogantes: ¿las obligaciones de no hacer, que están incluidas en la Ley del IGV<sup>31</sup>, no se incluyen en la definición de la Decisión que sólo hace referencia a las obligaciones de hacer?, ¿los servicios prestados por una persona natural que no califiquen como renta de tercera categoría estarían afectos al IVA?

Respecto de la primera interrogante, dudamos de que a través de la definición de servicio contenida en la Decisión 599 se haya pretendido excluir a las obligaciones de no hacer, pues, se podría haber considerado que las obligaciones de *hacer-facere*, incluyen el *facere* y el *non facere*.

LEÓN BARANDIARÁN<sup>32</sup>, citando la explicación de Boissonade sobre las obligaciones de *facere* y de *non facere*, precisa que “hacer es ejecutar un acto útil o provechoso para un tercero, que es cosa distinta a una *Dayton*;... no hacer es abstenerse de un acto, desde luego lícito, que el deudor podría en principio realizar,... pero se compromete a no ejecutar para proporcionarle alguna ventaja al acreedor”, siendo pertinente resaltar que ambas obligaciones tienen un elemento en común, cual es la de tener por objeto una conducta que debe observar el deudor y que se refiere a un hecho: positivo en las de hacer y negativo en las de no hacer<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Como bien señala TALLEDO MAZÚ, dada la amplitud con que está redactada esta norma, están comprendidos no solo los ingresos por servicios propiamente dichos, sino también la constitución de derechos de uso, de superficie o de usufructo de inmuebles, los intereses por préstamos, los ingresos derivados de una posición contractual (como el caso de leasing o un contrato de arrendamiento) o de una cesión de derechos, y, en general, cualquier otro ingreso por prestaciones distintas a la venta de bienes, que constituyan renta de tercera categoría. En: *Impuestos a las Ventas*, Tomo I. Editorial Economía y Finanzas, Lima, p. 6.

<sup>31</sup> El Tribunal Fiscal en las RTFs. Nos. 3522-1-2005 y 5130-5-2002, entre otras, ha señalado que la definición de servicios contenida en la norma es bastante amplia, pues, el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar (salvo aquellas en las que da en propiedad el bien, en cuyo caso se está ante una venta), como las de hacer y no hacer.

<sup>32</sup> LEÓN BARANDIARÁN, José. *Comentarios al Código Civil Peruano*. Obligaciones. Tomo II – Modalidades y Efectos, EDIAR S.A. Editores, Buenos Aires, Comentario al Título II de las Obligaciones de Hacer.

<sup>33</sup> CAZEAUX, Pedro Néstor; TRIGO REPESAS, Félix Alberto. *Derecho de las Obligaciones*, 2da. Edición, Librería Editora Platense, Buenos Aires, p. 681.

Lo expuesto no cierra la discusión que se puede suscitar con relación a la inclusión de las obligaciones de no hacer dentro de las obligaciones de hacer conforme a la regulación contenida en el Código Civil.

Con relación a la segunda interrogante, cabe citar la posición expuesta por la SUNAT en la Conferencia Técnica del CIAT realizada en Nápoles, Italia, del 19 a 22 de octubre de 2009, en la que se trató el tema de la Integración Económica y Armonización de los Sistemas y Administración Tributaria.

Según dicha posición, la Decisión 599 amplía el concepto de servicios contenido en la Ley del IGV y una vez vigente se considerará como servicio “la actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural sin relación laboral con quien contrata la ejecución. Siendo así, a partir de ese momento se debería considerar como gravados con el IGV a los ingresos obtenidos por servicios prestados por una persona en tanto aquéllos califiquen como renta de primera, segunda o cuarta categoría”. Ello también es discutible, en tanto la interpretación sistemática de las disposiciones contenidas en la citada Decisión no debería llevarnos a pretender gravar servicios que no impliquen el desarrollo de una actividad empresarial.

2. *Temas puntuales con relación al aspecto personal, territorial y temporal del hecho generador y base gravable*

Dentro de los aspectos sustanciales de tipo impositivo IVA que regula la Decisión 599, cabe referirnos a algunos de ellos que difieren de la normativa del IGV, tales como, la inclusión como sujetos del IGV de todos los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia y los fondos de cualquier índole, lo que incluye a los fideicomisos bancarios (aspecto personal); la causación del impuesto en el caso de utilización de servicios, en el momento de la prestación del servicio, pues la Ley del IGV sólo prevé el registro del comprobante o pago de la retribución, por lo que de implementarse la norma comunitaria solo afectaría la oportunidad del devengo del impuesto que, a su vez, da lugar a un crédito fiscal (aspecto temporal); y la inclusión del interés moratorio en la base gravable, aspecto este último que fue excluido de la Ley del IGV por la interpretación del Tribunal Fiscal contenida en la Resolución No. 214-5-2000 que, como precedente de observancia obligatoria, estableció que los intereses moratorios no formaban parte de la base imponible del IGV.

El aspecto territorial que también implicaría un cambio, es el referido a la inafectación del servicio de transporte internacional de pasajeros que termine en el país, debiendo gravarse únicamente en el país el embarque inicial, lo que se deberá implementar a partir del undécimo año de la fecha de entrada en vigencia de la Decisión 599<sup>34</sup>. Es pertinente resaltar, que con

---

<sup>34</sup> El IVA al transporte internacional de pasajeros, según el numeral 2 del artículo 14 de la Decisión 599, se causará sólo en el país del embarque inicial, según la tasa y demás reglas que se encuentren vigentes en el momento del embarque. La Ley del IGV, en el último párrafo del numeral 2 del inciso c) del artículo 3, señala que en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el IGV se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan el valor de venta de los pasajes, siempre que el servicio se inicie o termine en el país, así como el de los que se adquieran en el extranjero para ser utilizados desde el país.

relación al servicio de transporte de carga y pasajeros, en el artículo 14 de dicha Decisión se prevé la exoneración perfecta, tipo tasa cero, para el transporte internacional de carga y la afectación con el impuesto al transporte nacional de carga y el transporte aéreo de pasajeros.

### 3. *La eliminación de las exclusiones (exoneraciones e inafectaciones)*

La Decisión 599, en sus artículos 23 y 25, prevé que a partir de su entrada en vigencia los países miembros no podrán crear nuevas exclusiones de bienes o servicios, ni ampliar las existentes en su legislación, con excepción de las salvedades que en dichos artículos se establecen<sup>35</sup>. Asimismo, en dichos artículo se señala que los países miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes o servicios que no estén contemplados en los literales de dichos artículos que recogen las salvedades a los mismos.

La eliminación de las exclusiones de bienes y servicios distintos a los previstos en los artículos 23 y 25 de la citada Decisión, que por disposición expresa de la propia Decisión 599 se debe implementar a partir del undécimo año de su entrada en vigencia, implicaría un cambio sumamente importante, aún cuando el mismo se implemente en forma gradual, pues, afectar con el impuesto al valor agregado todas aquellas transferencias de bienes o prestación de servicios que se encuentran actualmente exoneradas o inafectas<sup>36</sup>, podría implicar un impacto fiscal a favor del fisco que, a su vez, facilite la neutralidad del IVA. Ello sin perjuicio del efecto regresivo que destaca PLAZAS VEGA con relación a dicha medida, tal como lo hemos citado en el acápite 3.3 del presente trabajo.

Al respecto, cabe señalar que muchas de las exclusiones de la legislación interna que no deberían permanecer por aplicación de la Decisión corresponden a exoneraciones otorgadas por un plazo determinado, que generalmente vence antes del undécimo año de la entrada en vigencia de la Decisión. Por tanto, la implementación de la Decisión conllevaría a que en nuestro país no se prorroguen las exclusiones actualmente vigen-

---

<sup>35</sup> El artículo 23 de la Decisión 599, señala que "... a partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán mantener las siguientes exclusiones: a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad, b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios, c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común; debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país, d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional".

Por su parte el artículo 25, dispone que "... a partir del comienzo del undécimo (11º) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones: a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y, b) Servicios de intermediación financiera".

<sup>36</sup> Por iniciativa de la Secretaría General de la Comunidad Andina, en el año 2008 se elaboró un Informe Técnico referido a las Implicancias Legales y Económicas de la Implementación en el Perú de las Decisiones 599 y 600, en el cual se listan las exoneraciones e inafectaciones que a dicha fecha tendrían que eliminarse para implementar la Decisión 599. Dicho Documento Informativo se puede consultar en <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DInformativos/SGdi904.pdf>.

tes, aspecto que deberían tener presente los legisladores, en caso la política del Estado sea lograr la armonización andina. Distinto es el caso de las exclusiones permanentes (inafectaciones), que por aplicación de la Decisión debería dictarse una norma con rango de ley que las deje sin efecto dentro del plazo de diez años.

#### 4. Régimen de tasa cero

La Decisión 599 define el régimen de la tasa cero como “la liberación del impuesto establecida por ley respecto de un determinado bien o servicio, según la cual se permite la devolución o descuento de los impuestos repercutidos”. Dicho régimen, por disposición expresa del artículo 20 de la Decisión 599, “sólo se aplicará para las exportaciones de bienes y servicios”.

En consecuencia, a partir del sexto año de la fecha de entrada en vigencia de la Decisión 599, que es el plazo fijado por el citado artículo 20 para que los países miembros ajusten sus legislaciones internas, debería quedar sin efecto la aplicación del régimen de la tasa cero a supuestos distintos a la exportación de bienes y servicios.

Implementar dicha medida en nuestro país implicaría, por ejemplo, no prorrogar el plazo de vigencia de la Ley No. 28754, que vence el 7 de junio de 2012, toda vez que la misma permite que las personas jurídicas que celebren contratos de concesión de obra pública de infraestructura y servicios públicos, tengan derecho al reintegro del IGV que grave las adquisiciones en la etapa pre operativa y que no pueda ser aplicado como crédito fiscal.

Distinto sería el caso de los editores de libros que conforme lo prevé la Ley No. 28086, tienen derecho a un reintegro equivalente al IGV que grava sus adquisiciones e importaciones de bienes de capital, materia prima, insumos, servicios de pre prensa y gráficos destinados al proyecto editorial, pues, dado que la vigencia de dicho beneficio vence el 12 de octubre de 2015, la implementación de la Decisión 599 requerirá la dación de una norma que recorte su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012.

Luego de lo expuesto, cabe preguntarnos ¿qué sucede con los regímenes de recuperación anticipada del IGV que la legislación peruana ha previsto, tanto en la Ley del IGV<sup>37</sup> como en el Decreto Legislativo N° 973<sup>38</sup> que regula los contratos de inversión

<sup>37</sup> Artículo 78° del TUO de la Ley del IGV e ISC, con vigencia indeterminada.

<sup>38</sup> Publicado el 10.02.2007, reglamentado por el Decreto Supremo N° 084-2007-EE, publicado el 29.06.2007. Dicho régimen uniformiza la regulación de la recuperación anticipada que se otorgaba por normas sectoriales, tales como: (i) proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos entregados en concesión al sector privado bajo contratos con el Estado (Artículo 21° del Decreto Supremo N° 059-96-PCM); (ii) sector agrario y acuicultura (Ley No. 27360, artículo 5, y Leyes No. 27460 y 28326); (iii) empresas titulares de concesiones definitivas de generación de energía eléctrica que utilicen recursos hidráulicos y otros renovables (Ley No. 28876, artículo 1) (iv) proyectos de infraestructura turística y/o de servicios turísticos (Artículo 14° de la Ley No. 27782), (v) sector rural (Ley No. 28298, artículo 19), (vi) Minería e Hidrocarburos (D.Leg. No. 818), y (vii) plantas de procesamiento de gas natural (Ley No. 28176).



con el Estado? En nuestra opinión, dichos regímenes deberían mantenerse en tanto no han sido objeto de armonización.

En efecto, dichos regímenes, contienen un beneficio financiero que permiten que el beneficiario recupere en forma anticipada, mediante su devolución, el IGV que gravó las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizados en la etapa preproductiva, a ser empleados por los beneficiarios del régimen directamente en la realización de operaciones gravadas con el IGV o exportaciones o para la ejecución de los proyectos previstos en los contratos de inversión, por lo que dicho beneficio financiero no se encuentra dentro de la definición del régimen de tasa cero que contiene la Decisión 599.

### *5. Exportación de servicios*

Las reglas de territorialidad que prevé el artículo 12 de la Decisión 599, determinan que los servicios cuya prestación o ejecución trascienda las fronteras nacionales se entenderán prestados o utilizados en el lugar donde se realicen materialmente, en tanto que aquellos servicios que se presten desde el exterior y se utilicen o aprovechen por residentes o domiciliados en un País Miembro, se considerarán prestados en la jurisdicción de ese país.

De otra parte, el artículo 13 de la citada Decisión señala que, “además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada país miembro”, para efectos de considerar una operación como exportación de servicios se deben cumplir los siguientes requisitos: a) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador, b) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador, c) que el uso, aprovechamiento o explotación del servicio por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador, y d) que el pago efectuado como contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollan actividades o negocios en el mismo.

La exportación de servicios, conforme lo estipula el citado artículo 13, está sujeta al régimen de tasa cero para efectos del impuesto tipo valor agregado, habiéndose acordado que los países miembros puedan mantener el gravamen a la exportación de servicios hasta seis años después de la entrada en vigencia de la Decisión 599, de lo que se infiere que las legislaciones de dichos países se deberán adecuar a partir del año 2014.

En nuestro país, la regulación de la regla de territorialidad de los servicios en la Ley del IGV difiere de la contenida en la Decisión, toda vez que se entiende que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efectos del Impuesto a la Renta, sea cual fuera el lugar de celebración del

contrato o del pago de la retribución. Basta la condición de domiciliado para que el servicio se entienda prestado en el país.

En cuanto al tratamiento que en nuestro país se le brinda a la exportación de servicios, para efectos de compararlo con lo previsto en la Decisión 599, cabe referirnos a dos etapas. La primera, que abarca desde la fecha de entrada en vigencia de la Decisión 599, esto es, el 1 de enero de 2008, hasta el 1 de enero de 2011, en que la Ley del IGV se modifica por la entrada en vigencia de la Ley No. 29646, Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios; y una segunda etapa que abarca desde el 2 de enero del 2011 que entran en vigencia las modificaciones dispuestas por la citada Ley No. 29646.

La Ley del IGV contiene una definición de exportación de servicios similar a la prevista en el artículo 13 de la Decisión 599, siendo pertinente resaltar, respecto de la primera etapa, que la gran diferencia con relación a dicha Decisión es que sólo se consideran como servicios exportados a aquellos que expresamente se señalaban en la lista contenida en el Apéndice V de la Ley del IGV. Es decir, en el Perú, no todos los servicios exportados se consideraban como exportación para efectos del IGV, sólo aquellos que taxativamente se enumeraban en el citado Apéndice V, siendo que el resto de servicios exportados se consideraban prestados en el país por la sola constatación del domicilio del prestador del servicio.

En tal contexto, la implementación de la Decisión 599 en cuanto a la exportación de servicios, requería que se considere que el servicio es prestado en el lugar donde se realice materialmente y, que, en tanto el servicio sea usado, aprovechado o explotado íntegramente en el exterior, se considere como exportación de servicios, cualquiera sea el tipo de servicio del que sea trate. Ello, sin lugar a dudas, requeriría un cambio normativo en la Ley del IGV, a fin de que no exista una lista taxativa de servicios que califique como exportación y que, en todos los casos, se reconozca la tasa cero (restitución del impuesto repercutido).

Pues bien, con fecha 1 de enero de 2011 se publica la referida Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, mediante la cual se introducen diversas modificaciones con relación a la exportación de servicios, la que si bien elimina la lista taxativa antes referida, no llega a ampliar a la totalidad de servicios la calificación de exportación que la Decisión 599 sí reconoce en el supuesto que se cumpla con los requisitos que prevé en su artículo 13, tal como analizaremos en el acápite VI.

No por ello cabe soslayar la importancia de la dación de la citada Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios, que aún requiere ser reglamentada y que a partir del 2 de enero del presente año, fecha de su entrada en vigencia, marcó el inicio de una segunda etapa del marco normativo interno, el que también requerirá, a más tardar, al 31 de diciembre de 2013, adecuarse a lo previsto en la Decisión 599.

## VI. BREVE REFERENCIA A LA LEY No. 29646, LEY DE FOMENTO AL COMERCIO EXTERIOR DE SERVICIOS

La dación de la Ley No. 29646, se sustenta principalmente en el Proyecto de Ley No. 3847/2009-CR que fue presentado ante el Congreso de la República, a iniciativa de una congresista, el 24 de febrero de 2009.

En la exposición de motivos de dicho Proyecto, se señala, como aspecto central, la necesidad de rediseñar y ampliar la regulación de la exportación de servicios a fin de impulsar la competitividad de la oferta exportable de servicios en el exterior y lograr con ello un crecimiento y desarrollo sostenido; y en cuanto a sus efectos se indica que dicho Proyecto ha sido formulado en concordancia a la normatividad internacional de la Organización Mundial del Comercio (OMC), en particular con el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios que estableció el marco multilateral de principios y normas para el comercio de servicios con miras a su expansión. También se señala que la iniciativa legal es propuesta en armonía con la normativa de la Comunidad Andina, en especial con las Decisiones 439 y 510, referidas a la liberalización del comercio de servicios y las medidas contrarias a los principios de acceso al mercado y trato nacional que los países miembros mantienen sobre el comercio de servicios.

Ello explica que en el artículo 2 de la Ley No. 29646 se defina la exportación de servicios como “el suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de las siguientes modalidades de prestación: 1) comercio transfronterizo: es el servicio que se suministra desde el territorio nacional hacia el territorio de otro país, 2) consumo extranjero: cuando el consumidor del servicio se desplaza y lo adquiere en el territorio nacional, 3) presencia comercial: cuando el proveedor domiciliado en el territorio nacional establece una sucursal o establecimiento permanente en el territorio de otro país para suministrar un servicio, 4) presencia de personas físicas: consistente en el desplazamiento de personas físicas domiciliadas en el territorio nacional a otro país para suministrar un servicio, incluso cuando dichas personas físicas llevan a cabo el servicio por encargo de otra persona natural o jurídica”.

Las modificaciones que la citada Ley incorpora a la Ley del IGV, determina que las operaciones que se consideren como exportación de servicios según el Apéndice V de dicha ley sean las siguientes:

- Comercio o servicio transfronterizo, que corresponde a aquellas operaciones que requieren que el consumo se realice en el exterior y que se describen como tales en el literal A del citado Apéndice V, en el cual se recogen los servicios que anteriormente eran los únicos que calificaban como exportación de servicios y, a su vez, se incorporan los servicios de comisión mercantil en el numeral 14 de dicho acápite;
- Consumo en el territorio nacional, que corresponde a aquellas operaciones que no necesariamente se consumen en el país pero que se describen como

tales en el literal B del citado Apéndice V, esto es, servicios prestados en el territorio nacional a consumidores no domiciliados;

- Servicios prestados y consumidos en el país, que corresponden a aquellas operaciones previstas en el literal C) del citado Apéndice V; y,
- Servicios prestados en el exterior por profesionales y técnicos domiciliados en el país, que prevé el literal D del citado Apéndice V.

Javier LUQUE, luego de analizar los cambios dispuestos por la citada Ley, señala que “la calificación de exportación de servicios conforme al nuevo Apéndice V sigue ocasionando, al igual que en su regulación anterior, que el IGV no pueda alcanzar en todos los casos el objetivo de la imposición en el país de consumo y, por ende, termine afectando la neutralidad que debe revestir un impuesto con las características del impuesto al valor agregado, en el caso de los servicios no incluidos en el referido Apéndice”<sup>39</sup>.

Agrega dicho autor, que “atendiendo a la obligatoriedad de la Decisión No. 599, uno de los aspectos sobre los cuales se deberá adecuar el Perú, a través de una modificación en su Ley del IGV, recae precisamente en la eliminación del Apéndice V, a fin de que se otorgue la calificación de exportación a todos aquellos servicios que cumplan con los requisitos dispuestos en la referida Decisión. Por tanto, todos aquellos servicios que sean usados, aprovechados o explotados íntegramente en el exterior deberán considerarse como exportación de servicios”.

En opinión de Javier Luque, cuya posición compartimos, la necesidad de eliminar el Apéndice V para efectos de adecuarnos a la Decisión 599, no se enerva por la circunstancia de que la nueva Ley faculte, a solicitud de parte, a que se incorporen nuevos servicios al Apéndice V de la Ley del IGV, previa evaluación del Ministerio de Economía y Finanzas y el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo.

De lo expuesto, no cabe duda de que los cambios normativos introducidos por la Ley No. 29646 no han adecuado la legislación interna de nuestro país a la política de armonización que se busca a través de la Decisión 599, siendo pertinente citar nuevamente lo señalado por PLAZAS VEGA en el sentido de que se hecha de menos en los países andinos una verdadera cultura de cumplimiento de las pocas normas de derecho tributario derivado que tienen que ver con la armonización.

## VII. CONSECUENCIAS EN CASO LA LEGISLACIÓN INTERNA DEL IGV NO SE ADECUA A LA DECISIÓN 599

Las disposiciones del Derecho Comunitario Derivado tienen efecto directo, obligan y comprometen a los Estados miembros, tal como se ha señalado en el acápite II de la presente investigación.

<sup>39</sup> LUQUE BUSTAMANTE, Javier. “Nuevo Régimen de Exportación de Servicios en la Ley del Impuesto General a las Ventas”, *Análisis Tributario*, Vol. XXIV, n° 276, enero 2011, p. 21.

De otra parte, el artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dispone que “los países miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación”.

En tal sentido, corresponderá que nuestro país, como miembro integrante de la Comunidad Andina y habiendo suscrito los tratados que conforman el derecho comunitario originario, cumpla con modificar la legislación interna que regula el tipo de impuesto valor a fin de que se adecue a lo acordado en la Decisión 599, en los plazos estipulados en dicha Decisión.

Sin embargo, ¿qué ocurre si el Perú no ajusta su legislación interna en los términos y plazos convenidos en la Decisión 599? En nuestra opinión, se aplica la doctrina del *Estoppel*, recogida como principio del derecho internacional, según la cual “será inadmisibles la pretensión de un Estado en cuanto contradice su actitud anterior”.

Ello determina que si el Perú en su calidad de país miembro de la Comunidad Andina no cumple con la implementación de la Decisión 599, en el plazo estipulado y siempre que la norma comunitaria no requiera ningún desarrollo legislativo ni esté sometida a ninguna condición, procedería la aplicación directa de la medida prevista en la Decisión 599, en tanto beneficie al contribuyente (doctrina del *Estoppel*).

Dicho en otros términos, los miembros de un Estado puedan invocar a su favor las disposiciones del derecho comunitario que no hayan sido transpuestas a la normativa nacional por incumplimiento del propio Estado, siempre y cuando el plazo previsto para tal efecto haya vencido y las normas no requieran desarrollo ni estén sometidas al cumplimiento de condiciones.

Tal caso se podría presentar, por ejemplo, si luego de transcurrido el plazo de seis años que se ha previsto en la Disposición Transitoria del artículo 13 de dicha Decisión, sin que se hubiera dejado sin efecto el gravamen a la exportación de servicios que prevé la Ley del IGV para aquellos servicios que no se encuentran calificados expresamente como tales, el contribuyente invoque la aplicación directa de la Decisión 599 para los servicios que exporte y, en consecuencia, solicite al fisco la restitución del impuesto repercutido.

Nótese que el Estado que infrinja las normas de armonización, justamente por no dictar las normas legales que permitan su implementación dentro de los plazos convenidos, no podrá invocar su propio incumplimiento y pretender que se apliquen normas comunitarias que aumenten la incidencia de tributos, como sería, por ejemplo, el caso de la eliminación de las exoneraciones a la venta de bienes y prestación de servicios.

Por tanto, la aplicación directa de la Decisión 599 sólo le compete al contribuyente en caso ello le procure algún beneficio, lo que, entre otros aspectos, debe considerar

el Perú, en su calidad de País Miembro de la CAN, para adoptar las medidas legislativas que se requieren para la implementación de la referida Decisión.

## VII. CONCLUSIONES

La implementación de la armonización de los impuestos tipo valor agregado y selectivo al consumo que prevén las Decisiones 599 y 600 de la Comunidad Andina, implica la reducción de diferencias de las legislaciones de los países miembros que regulan dichos tributos, lo que reviste suma importancia para efectos de lograr que la imposición indirecta sea neutral y, así, evitar desventajas comparativas en el comercio entre dichos países, sin perjuicio de crear estabilidad jurídica.

En nuestro país, la estructura y regulación del IGV no es lejana a los lineamientos que se deben cumplir para lograr dicha armonización, pues, los cambios legislativos que para ello se requieren impactarán principalmente en los exportadores de servicios, a quienes se les debe reconocer la condición de tales y el derecho a la restitución de los impuestos repercutidos (régimen de tasa cero).

Es innegable que para hacer efectiva la implementación de las Decisiones 599 y 600, se requiere contar con la voluntad política de las autoridades competentes a fin de que las próximas reformas legislativas no se dicten al margen del proceso de integración andino, por ello la importancia de su difusión.