

**INFORME N.º 045-2016-SUNAT/5D0000**

**MATERIA:**

Se consulta si en el marco de lo dispuesto por las Decisiones 398 y 599 de la Comunidad Andina y la legislación peruana que regula el IGV, el servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera, prestado desde el Perú hacia un País Miembro de la Comunidad Andina y viceversa, califica como una exportación de servicios para efectos de dicho impuesto; y de no ser así, sobre qué ventas correspondería que se pague el mismo.

**BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Decisión 398 - Transporte Internacional de Pasajeros por Carretera, sustitutoria de la Decisión 289, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N.º 243 el 27.1.1997 y norma modificatoria.
- Decisión 599 - Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N.º 1093 el 16.7.2004 y norma modificatoria.

**ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

Al respecto, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º del citado TUO señala que, para los efectos de la aplicación del IGV, se entiende por servicios 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 e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Añade el mencionado numeral que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución. Indica, además, que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Asimismo, el último párrafo del inciso c) del artículo 3º del TUO de la Ley del IGV establece 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.

Por su parte, el inciso h) del artículo 2° del mencionado TUO dispone que no están gravados con el IGV los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.

Como se aprecia de las normas glosadas, el IGV grava la prestación o utilización de servicios en el país, siendo que en el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, dicho impuesto se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan su valor de venta 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, salvo que se trate de pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas, en cuyo caso no se encuentran gravados.

2. De otro lado, el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV establece que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV.

Asimismo, el quinto párrafo de dicho artículo indica que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V<sup>(1)</sup>, no encontrándose comprendido dentro de este el servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera; servicio que tampoco se encuentra incluido entre las operaciones que el citado artículo 33° califica también como exportación.

3. Ahora bien, en cuanto a la aplicación del Derecho Comunitario Andino, tal como se mencionó en la Carta N.º 111-2010-SUNAT/200 000<sup>(2)</sup> el Ministerio de Relaciones Exteriores afirma que *“dado que el Perú es un Estado miembro de la CAN -organización internacional de naturaleza supranacional a partir de la cesión de competencias soberanas de los estados a favor de la propia organización y sus órganos- las normas que conforman el Derecho Comunitario Andino se incorporan y forman parte, con todos sus atributos, del derecho nacional”*.

En tal sentido, a continuación se procede a analizar los alcances de las Decisiones 398 y 599 vinculadas a la materia consultada:

---

<sup>1</sup> Tales servicios se consideran exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

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

<sup>2</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/>).

## **DECISIÓN 398<sup>(3)</sup>**

El artículo 2° de la Decisión 398 de la Comunidad Andina señala que esta norma establece las condiciones para la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera con el objeto de liberalizar su oferta.

Por su parte, el artículo 5° de la mencionada Decisión indica que la misma regirá el transporte internacional de pasajeros por carretera que se efectúe entre Países Miembros del Acuerdo de Cartagena o en tránsito por sus territorios, siendo además aplicable cuando el vehículo habilitado deba ser transportado, durante un tramo determinado y sin que se efectúe el transbordo de los pasajeros, por otro medio de transporte, ya sea marítimo, fluvial, lacustre o terrestre, cuyo uso sea necesario para continuar con el transporte internacional.

Asimismo, en cuanto a los aspectos aduaneros, el artículo 119° de la citada Decisión dispone que los organismos nacionales de aduana llevarán un registro de transportistas autorizados y de vehículos habilitados.

Adicionalmente, el artículo 120° de la misma Decisión establece que los Países Miembros permitirán la salida y el ingreso temporal, en su territorio, de los vehículos habilitados y registrados con suspensión del pago de los gravámenes e impuestos a la exportación o importación, cuando tales vehículos se encuentren realizando transporte internacional, o circulen por él como consecuencia de éste.

Por otro lado, el artículo 156° de la aludida Decisión señala que el transporte internacional de pasajeros por carretera, es reconocido por los Países Miembros como un servicio de exportación.

Como puede verse, esta Decisión regula las condiciones para la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera que se efectúe entre Países Miembros del Acuerdo de Cartagena o en tránsito por sus territorios, facilitando la circulación de los vehículos que presten dicho servicio, así como estableciendo controles aduaneros para su desplazamiento, pero no regula la aplicación de los impuestos tipo valor agregado como el IGV a la realización de tales actividades, lo cual sí se encuentra expresamente regulado en la Decisión 599.

En ese sentido, si bien en el artículo 158° de la Decisión 398 se hace referencia a que el mencionado servicio es reconocido por los países antes indicados como un servicio de exportación, para efecto de determinar el tratamiento de dicha operación en lo respecta a la aplicación del IGV, debe analizarse lo regulado específicamente sobre tal materia en la Decisión 599, lo cual haremos a continuación<sup>(4)</sup>.

---

<sup>3</sup> Vigente desde el 27.1.1997, fecha de publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

<sup>4</sup> A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que el artículo 38° de la Decisión 398 dispone que en materia tributaria se aplicarán al transporte internacional las disposiciones pertinentes para evitar la doble tributación entre los Países Miembros, previstas en el Ordenamiento Jurídico del Acuerdo de Cartagena.

## **DECISIÓN 599<sup>(5)</sup>**

El artículo 1° de la Decisión 599 establece que esta regula los aspectos sustanciales y los procedimientos de los impuestos tipo valor agregado que deben armonizarse en los regímenes tributarios de los Países Miembros, a los efectos de facilitar el cumplimiento de los objetivos y compromisos de la Comunidad Andina. Añade que para todo lo no regulado por esa Decisión se aplicará la normativa interna de cada país.

Por su parte, el artículo 13° de la citada Decisión dispone que además de los requisitos establecidos en la legislación interna de cada País Miembro, para considerar una operación como exportación de servicios deberán cumplirse las siguientes condiciones:

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

Agrega dicho artículo que para los efectos de los impuestos tipo valor agregado que regula dicha Decisión, la exportación de servicios estará sujeta al Régimen de Tasa Cero.

Por otro lado, cabe indicar que el numeral 2 del artículo 14° de la mencionada Decisión establece que para el servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se causará<sup>(6)</sup> solo en el país de embarque inicial y a su favor, según la tasa y demás reglas que en el mismo se encuentren vigentes en el momento del embarque.

Asimismo, el último párrafo de la Disposición Transitoria del artículo 14° señala que los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de dicha Decisión, tengan reglas distintas para los casos previstos, entre otro, en el numeral 2, podrán seguir aplicándolas hasta diez (10) años después de su entrada en vigencia.

Como se aprecia de las normas antes glosadas, la Decisión 599 no califica como exportación de servicios al servicio de transporte internacional de

---

<sup>5</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Decisión 635 que modifica la Decisión 599, vigente desde su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 21.7.2006.

<sup>6</sup> De acuerdo con el artículo 2° de la Decisión 599, causación es el momento en que se genera la obligación tributaria por la realización del hecho generador descrito en la norma, la cual para los impuestos tipo valor agregado, de que trata dicha Decisión, es instantánea, así su determinación, liquidación y pago se efectúe por períodos.

pasajeros por carretera, para efectos de la aplicación de los impuestos tipo valor agregado como es el caso del IGV.

Asimismo, es de hacer notar que si bien cuanto a la aplicación del IGV al citado servicio, lo regulado en el numeral 2 del artículo 14° de la mencionada Decisión, difiere de lo establecido por el TUO de la Ley del IGV, toda vez que según aquella, el impuesto se causará solo en el país de embarque inicial y a su favor, mientras que la norma peruana grava además de ello la prestación del citado servicio que culmina en territorio peruano; en aplicación de lo dispuesto por el último párrafo de la Disposición Transitoria del artículo 14° de la citada Decisión, a la fecha resulta aplicable en el país lo regulado sobre el particular por dicho TUO.

4. Tomando en cuenta lo expuesto en los ítems anteriores del presente Informe, cabe indicar lo siguiente sobre las consultas formuladas:
  - a) El servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera, prestado desde el Perú hacia un País Miembro de la Comunidad Andina y viceversa, no califica como exportación de servicios para efectos del IGV.
  - b) Dicho impuesto se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan su valor de venta, 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, salvo que se trate de pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas, en cuyo caso no se encuentran gravados.

#### **CONCLUSIONES:**

1. El servicio de transporte internacional de pasajeros por carretera, prestado desde el Perú hacia un País Miembro de la Comunidad Andina y viceversa, no califica como exportación de servicios para efectos del IGV.
2. Dicho impuesto se aplica sobre la venta de pasajes que se expidan en el país o de aquellos documentos que aumenten o disminuyan su valor de venta, 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.

Lima, 10 de marzo de 2016

**Original firmado por:**  
**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
**Intendente Nacional**  
**Intendencia Nacional Jurídica**  
**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE**  
**DESARROLLO ESTRATÉGICO**

czh/  
CT0084-2016  
CT0110-2016  
IGV: Transporte terrestre internacional de pasajeros