

Algunas consideraciones sobre

EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y LOS SERVICIOS INTERNACIONALES

KATHARINE CHRISTOPHERSON PUGH
Abogada, Profesora de Derecho Tributario
Universidad de Lima

La aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV) a los servicios, genera permanentes interrogantes, especialmente en lo referido a los servicios internacionales, es decir, a la utilización en el país y a la exportación de los mismos. El presente artículo tiene como finalidad detectar la raíz de estas interrogantes y, al mismo tiempo, esbozar una suerte de conclusiones que sin pretender ser respuestas definitivas, permitan al lector orientar sus propias apreciaciones sobre un tema de especial relevancia para las transacciones comerciales internacionales.

I. SERVICIOS AFECTOS AL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS - IGV

Para el IGV, se considera servicio a toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso considerado renta de tercera categoría (rentas comerciales o empresariales) para efectos del Impuesto a la Renta, independientemente de que el receptor de tales ingresos se encuentre o no afecto a este último impuesto.

La definición antes referida, busca demostrar que el IGV no pretende gravar cualquier tipo de servicios derivados de operaciones económicas, sino únicamente aquellos que sean considerados empresariales (comerciales o industriales) y por lo tanto generadores de rentas de tercera categoría para los efectos de Impuesto a la Renta. Es decir, para determinar la afectación de estos servicios, se deberá buscar en primer lugar la naturaleza empresarial de los mismos, no siendo en consecuencia incluidos dentro de esta defi-

nición los servicios personales, ya sean éstos prestados en relación de dependencia o sin ella.

En virtud a lo antes expuesto, el concepto de "habitualidad" es consustancial a la naturaleza de los servicios afectos a este Impuesto, pues sólo en tanto habituales, pueden ser considerados empresariales.

La forma en que se ha establecido el concepto de servicios afectos al IGV, trae consigo la discusión de si los servicios prestados por sujetos no domiciliados, encajan o no en dicha definición, si tomamos en cuenta que las rentas percibidas, no son atribuidas por la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774) a ninguna categoría en especial; es decir, que las rentas que perciben los no domiciliados no son de primera, segunda, tercera, cuarta o quinta categoría, sino que simplemente son catalogadas por dicha Ley, como "rentas de no domiciliados".

Bajo esta perspectiva, el legislador tributario pretendió superar este impase señalando que estarán afectos al IGV los ingresos provenientes de tales servicios, en tanto califiquen como rentas de tercera categoría aún cuando el receptor de dichas rentas no esté afecto al Impuesto a la Renta. Es decir, que según esta definición, basta que por su naturaleza los servicios encajen en la definición de generadores de rentas de tercera categoría, aún cuando los perciba un sujeto no domiciliado, para que estén gravados con el IGV.

No obstante lo antes expuesto, tenemos que en la práctica, esta definición se ha venido interpretando en el sentido que para calificar a un ser-

vicio como uno gravado con el IGV, basta determinar si los ingresos que dicho servicio genera, se tipifican abstractamente como de tercera categoría, independientemente de la condición del sujeto que los perciba.

Si el sujeto no domiciliado es una persona jurídica, el problema habrá desaparecido por cuanto se presume de pleno derecho la habitualidad en las actividades económicas de estos sujetos. Bajo esta premisa, se entenderá que los servicios prestados por personas jurídicas no domiciliadas encajan en la definición de servicios generadores de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta. Sin embargo, tratándose de personas naturales, primero deberá establecerse la condición de habituales en los servicios prestados, para poder determinar si la naturaleza de los mismos encaja en la de servicios generadores de rentas de tercera categoría para efectos del antes referido impuesto.

En conclusión, sólo están afectos al IGV, los servicios generadores de rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando el percipor de dichas rentas esté o no afecto a este último impuesto, entendiendo por servicios generadores de tales rentas a los servicios empresariales (comerciales o industriales). No están afectos al IGV los servicios personales, es decir, aquellos que generen rentas de cuarta o quinta categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

El IGV grava la prestación de servicios en el país, así como la utilización de servicios en el país. El legislador tributario ha catalogado a estas operaciones como dos tipos de servicios diferentes, en función a un criterio de ubicación física, ya sea de quien presta el servicio o de quien lo utiliza, según sea el caso.

Por su parte, el hecho de que la Ley del IGV haya considerado como operación gravada la prestación de servicios en el país, determina en la práctica que la exportación de servicios, operación que involucra servicios prestados en el país en favor de sujetos no domiciliados, constituya una operación afecta al referido impuesto. En consecuencia, vale la pena analizar si los servicios considerados por la propia Ley como de exportación, constituyen operaciones exoneradas o inafectas del IGV.

A continuación pasamos a desarrollar más en detalle, las implicancias derivadas de la aplicación del IGV en la prestación de servicios en el país, en la utilización de los mismos en él, así como en la exportación de los mismos.

2. SERVICIOS PRESTADOS EN EL PAÍS

Se entiende que el servicio es prestado en el país, cuando quien presta el servicio se encuentra establecido en él, independientemente del lugar de celebración del contrato o pago de la retribución.

Para estos efectos, se considera establecido en el país, al sujeto que se encuentra ubicado en el territorio nacional, sea o no domiciliado en el país. No obstante ello, el reglamento se cuida de establecer que para determinar la condición de domiciliado o no domiciliado, deberá establecerse si el sujeto cumple o no con los requisitos que para tales efectos señala la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta definición genera problemas de aplicación por cuanto el concepto de prestación de servicios en el país, está vinculado directamente con la ubicación física del sujeto que realiza el hecho, en el territorio nacional al momento en que se presta dicho servicio.

Si nos encontráramos frente a un sujeto persona natural que presta servicios habitualmente, el concepto antes señalado tendría una aplicación clara y concreta; sin embargo, si el servicio es prestado por personas jurídicas, el criterio de vinculación elegido por el legislador tributario, pierde validez práctica, por cuanto las personas jurídicas no se ubican físicamente en un lugar, por tratarse de abstracciones jurídicas; ellas se establecen o se constituyen en un lugar determinado.

Para hacer de aplicación el criterio de "ubicación" a las personas jurídicas, tendríamos que interpretar que cuando la norma bajo comentario se refiere a "ubicación" éste concepto abarca en el caso de personas jurídicas, el de "lugar de establecimiento o constitución". No obstante esta teoría, creemos que la norma bajo comentario busca efectivamente establecer un vínculo físico (territorial) entre el sujeto que presta el servicio y el lugar en el que éste lo desarrolla. Si esto es así, nos preguntamos que ocurre cuando una persona jurídica constituida en el país, cuyos únicos funcionarios o trabajadores son enviados al exterior a prestar un servicio íntegramente fuera del territorio nacional, se cumple con el requisito de "estar ubicado en el país" para que el servicio así prestado se considere uno "prestado en el país" para los efectos del IGV.

Bajo una interpretación literal de la norma comentada, diríamos que el servicio no se ha prestado en el país, porque el sujeto que lo presta, es decir, la empresa (a través de sus funcionarios o empleados) no se encuentra ubicada en el territorio nacional al momento de prestarse el servicio. Por el contrario, bajo una

interpretación extensiva, diríamos que si se ha prestado en el país, porque la empresa (independientemente el lugar donde se desarrolló el servicio a través de sus funcionarios o empleados) se encuentra establecida o constituida en el país.

Esta interrogante se acentúa, si compramos qué ocurre con el mismo servicio si éste fuere prestado por una persona natural domiciliada en el país, que realiza habitualmente ese servicio. ¿Qué ocurriría si ese servicio es prestado por dicha persona natural en el exterior? ¿Se consideraría un servicio prestado en el país? Bajo cualquier método de interpretación, la respuesta sería que no, que ese servicio ha sido prestado por un sujeto quien al momento de realizar tal operación no se encontraba ubicado en el territorio nacional, independientemente de que sea o no domiciliado en el país, tal como lo dice la norma analizada.

En estas circunstancias, nos preguntamos si es razonable que el mismo servicio constituya una operación gravada en un caso y no gravada en el otro sólo atendiendo a la diferencia del sujeto prestador del servicio, persona jurídica o natural, según sea el caso? En atención al principio de igualdad en materia tributaria consagrado constitucionalmente en el artículo 74 de nuestra Carta Magna, tal diferenciación no debería existir.

De todo lo expuesto hasta este punto, se desprende que el criterio utilizado por el legislador tributario para determinar si un servicio es prestado en el país, no resulta siendo el más idóneo para incorporar a los servicios prestados por personas jurídicas, por lo que sería pertinente para evitar interpretaciones extensivas contrarias al principio de legalidad en materia tributaria, que se modifique el criterio utilizado (ubicación) por el del domicilio, como ocurre con la definición de utilización de servicios. Es el caso que el criterio del domicilio, en nuestra opinión, si abarcaría a las personas jurídicas sin problema práctico alguno.

De otro lado, consideramos que la definición de servicios prestados en el país, tal como ha sido comentada previamente, genera otros problemas de aplicación, específicamente en lo referido a los servicios que sólo son realizados parcialmente en el territorio nacional. Este problema surge, independientemente que si el sujeto que presta el servicio sea una persona natural o una persona jurídica.

En efecto, la Ley y el Reglamento del IGV omiten pronunciarse de manera general respecto de este tema, habiéndose introducido normas aisladas que buscan regular casos específicos respecto de esta materia.

¿Qué ocurre entonces cuando un servicio es prestado parte en el territorio nacional y parte en el exterior? ¿Está gravada con el IGV dicha operación? ¿Está gravada únicamente la parte del servicio prestada en el territorio nacional? ¿Qué ocurre si no puedo identificar qué parte del servicio es prestado en el territorio nacional, o si pudiendo identificarlo, no se puede establecer qué parte de la retribución pactada corresponde a esa parte del servicio?

No existen disposiciones expresas que respondan a todas estas interrogantes. Sin embargo podríamos indicar en primer lugar, que si el supuesto gravado es la prestación de servicios en el país, se puede interpretar válidamente que la norma se refiere a los servicios íntegramente prestados en el territorio nacional, de forma tal que si el servicio es prestado parcialmente fuera de él, dicha operación no encajaría en el supuesto legal de afectación.

A mayor abundamiento cabe señalar que la base imponible sobre la cual se aplicaría en estos casos el IGV correspondiente, está constituida según el artículo 13 inciso b) de la Ley, por "... el total de la retribución...". Si el total de la retribución está gravada en el caso de la prestación de servicios en el país, no sería lógico que el legislador tributario pretenda gravar dentro de dicha retribución la parte que corresponde al servicio prestado fuera del país.

En consecuencia, la única interpretación lógica y coherente es aquella en virtud de la cual los servicios afectos al IGV aquellos íntegramente prestados en el territorio nacional, en cuyo caso tiene sentido que el íntegro del ingreso o retribución esté afecta al IGV, salvo en aquellos casos en que la norma expresamente haya previsto la afectación de servicios parcialmente desarrollados en el territorio nacional, como es el caso del alquiler de naves, aeronaves y otros medios de transportes, prestados por sujetos no domiciliados, para ser utilizados parte en el país y parte en el exterior, en cuyo caso se presume que el 60% del servicio (y consecuentemente de la retribución) es prestado en el país. Sin embargo, nótese que esta definición de presunción de servicio prestado en el país, en realidad corresponde al de utilización de servicios en el país, por tratarse de servicios prestados por sujetos no domiciliados que se emplean en el territorio nacional.

Para evitar estos problemas de interpretación, consideramos nuevamente oportuno señalar que hubiera sido más conveniente establecer como criterio que se considera prestado el servicio en el país, cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en el Perú, independientemente de la ubicación física del

que lo presta en el momento en que el servicio es realizado. Por su parte, otra alternativa hubiera podido ser, la expresa mención al hecho que en los servicios parcialmente prestados en el país, sólo se encuentra afecto al IGV la parte del servicio desarrollado en el territorio nacional y, ante la imposibilidad de identificar esa porción, establecer algún mecanismo de presunción legal adecuado a las actividades que presentarían tales problemas, siguiendo como modelo a las normas que sobre el particular contiene la legislación del Impuesto a la Renta.

3. UTILIZACION DE SERVICIOS

Para el IGV se considera que el servicio es utilizado en el país, cuando éste es prestado por un sujeto no domiciliado y además es consumido o empleado en el territorio nacional.

Como puede apreciarse, para que este tipo de servicios sea considerado como utilizado en el país, se requiere que los mismos sean consumidos (agotados en el primer uso) o empleados (que sirvan para producir algún otro bien o servicio) en el territorio nacional. Nuevamente se hace un vínculo geográfico para determinar el criterio de afectación en este tipo de servicios afectos.

La pregunta obligada ahora es ¿Cuándo se entiende que el servicio es consumido o empleado en el país? ¿Se trata acaso de una utilización económica o física del servicio?

En nuestra opinión esta definición de utilización de servicios en el país, se refiere a una utilización física, en tanto se refiere nuevamente a su utilización vía consumo o empleo en el territorio nacional, ello a diferencia de lo ocurrido con la legislación anterior, la cual sí establecía un criterio de utilización económica.

Bajo este contexto, y en el caso de servicios que por su contenido abstracto, es difícil indicar cuándo los mismos se emplean en el territorio nacional, consideramos que un criterio adecuado de interpretación sería el que se fundamenta en el lugar del domicilio de quien utiliza dicho servicio, es decir, el lugar de domicilio del beneficiario del servicio. Ello en virtud a que cuando un sujeto encarga a otro un servicio, éste es consumido en el momento mismo en que el beneficiario recibe el servicio, es decir, conoce del mismo. No obstante ello, entendemos que esta teoría si bien encaja perfectamente en el caso básicamente de servicios de asesoría, no necesariamente ocurre lo mismo, en el caso de otra clase de servicios.

De lo antes expuesto se desprenden que la definición de utilización de servicios, no necesariamente ayuda a determinar en la aplicación de la norma a la casuística, cuándo el servicio se ha utilizado efectivamente en el país. El caso típico que nos genera dicha interrogante es el servicio prestado por un agente comisionista no domiciliado, en favor de una empresa exportadora domiciliada en el país, para que esta última coloque sus productos en el exterior.

Si nos inclinamos por una interpretación guiada por el criterio del domicilio, si el beneficiario (empresa exportadora) está ubicado o domiciliado en el país, el servicio lo utiliza en el Perú. Si nos inclinamos más bien a un criterio físico, el servicio se habría utilizado en el exterior; pero si nos vamos hacia una utilización económica (no prevista en nuestra legislación) en tanto las divisas provienen del exterior con ocasión de la colocación de los productos de exportación en el exterior, el servicio se habría utilizado económicamente fuera del país.

Como puede observarse, en casos tan elementales como ese, no es posible llegar a una interpretación clara y única; por esa razón sería saludable por el bien de las operaciones internacionales entre el Perú y otros estados, debe precisarse el sentido de este concepto de utilización de servicios, a la brevedad posible.

Por otro lado, tenemos que comentar que se entiende que con esta afectación, se busca equilibrar el tratamiento tributario aplicable a los servicios empresariales (comerciales o industriales), de tal forma que los servicios prestados en el país así como los prestados fuera pero utilizados en él, tengan la misma carga impositiva respecto del IGV.

La mayor distinción entre la prestación de servicios en el país y la utilización de servicios en el país, radica en el sujeto contribuyente; mientras que el primer caso el contribuyente es quien "presta el servicio" en el segundo caso, es quien "utiliza el servicio". A este respecto cabe señalar que en la utilización de servicios, al igual que en la importación de bienes, el sujeto contribuyente coincide con el sujeto económicamente incidido.

Mientras que en la prestación de servicios, para que el sujeto que presta el servicio se encuentre gravado, éste debe ser habitual, ¿Se requiere acaso en la utilización de servicios que quien consume o emplea el servicio en el territorio nacional sea habitual en tal utilización?

Si equiparamos, nuevamente vía interpretación, a la importación de bienes con la utilización de servi-

cios, tendremos que concluir que no se requerirá habitualidad para estar afecto a este impuesto cuando se produzca una utilización de servicios. Si esto es así, tenemos que cualquier persona natural que consuma o emplee en el territorio nacional un servicio prestado por un sujeto no domiciliado, estará obligado a pagar el IGV correspondiente en calidad de contribuyente, como lo haría en el caso que ese mismo sujeto por única vez realizara una importación de bienes.

Sin embargo, somos conscientes que si esta es la respuesta correcta, lo cierto es que existe un grado mayúsculo de evasión fiscal, pues la mayoría sino todas las personas naturales que utilizan servicios provenientes del exterior no pagan ese IGV, siendo en la práctica casi imposible para Superintendencia nacional de Administración Tributaria - SUNAT, detectar tales operaciones para acotar las deudas tributarias y combatir la evasión.

Estas operaciones sólo pueden ser objeto de cabal fiscalización y control, para que cualquier evasión pueda ser detectada por la Administración Tributaria, cuando el sujeto que utiliza el servicio en el país, es una empresa (persona natural o jurídica) sujeta a fiscalización por parte de SUNAT. Con lo cual tenemos que en la práctica sólo pagan el IGV por estas operaciones, quienes realizan operaciones empresariales (comerciales o industriales) de manera habitual.

Es importante señalar que el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV, establece de manera expresa que sólo en el caso de la "importación" el sujeto realiza tal operación no requiere ser habitual para estar gravado. Nótese que la norma en cuestión no se refirió a la "importación de bienes afectos" cual es el supuesto gravado como acto administrativo, sino sólo hizo referencia en este punto al concepto de "importación". Bajo este contexto podríamos señalar que siendo en la práctica la utilización de servicios una "importación" de servicios, dicha excepción al concepto de habitualidad para señalar al sujeto pasivo en calidad de contribuyente, le sería de aplicación. Sin embargo, reconocemos que jurídicamente el concepto de "importación" constituye un acto aduanero administrativo, diseñado para bienes muebles y que en tal sentido no abarcaría a los servicios.

Por otro lado, en el caso de la utilización de servicios, como se trata de una operación de "adquisición", por la técnica de valor agregado que instruye a nuestro IGV, en función a lo cual dicho valor se halla por el método de sustracción de impuesto contra impuesto sobre bases financieras, como todo IGV que gravó una adquisición destinada a una operación gravada, el im-

puesto pagado por la utilización de servicios, puede ser aplicado como crédito fiscal por el propio contribuyente, a partir del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago del impuesto al fisco, previa anotación del comprobante respectivo en el Registro de Compras del contribuyente.

Este sistema diseñado para la aplicación del crédito fiscal, tiene su único sustento en una voluntad de recaudación, pues se prefiere contar con el pago previo del impuesto para otorgar al contribuyente el derecho a deducirlo como crédito fiscal, igualando así también en el efecto financiero, a la utilización de servicios con la importación de bienes. En efecto, el legislador tributario pudo optar por permitir que ese impuesto no se pagara efectivamente, acreditándolo contra el impuesto bruto del mes al que hubiera correspondido su pago, criterio que además que el originalmente contenido en la legislación del IGV cuando se incluye esta operación como afecta al mencionado tributo y que luego, fue modificada reglamentariamente.

Asimismo, es importante mencionar que cuando se adquieren bienes incorpóreos de un no domiciliado, como por ejemplo un "software", dicha adquisición, que ahora constituye una operación gravada con el impuesto, es tratada en términos prácticos como una utilización de servicios. Ello en virtud a que, para efectos prácticos, se evita así un problema de evasión fiscal en la importación de bienes incorpóreos, los que por su naturaleza pueden no pasar por el trámite aduanero de importación, a pesar de tratarse de bienes muebles y no de servicios.

El mayor problema de aplicación del IGV en la utilización de servicios, se evidencia en los casos de contribuyentes que aún no han iniciado sus actividades productivas y, lo único que hacen durante el período pre-operativo es acumular crédito fiscal por concepto del IGV pagado en el precio de la adquisición de bienes y servicios. En estos casos, el contribuyente que bajo estas circunstancias utiliza servicios prestados por sujetos no domiciliados, tienen que pagar el IGV correspondiente al fisco sin poder descargarlo al mes siguiente de efectuado dicho pago.

Lo que buscamos evidenciar con el comentario del párrafo precedente, es que al igual de lo que ocurre con la importación de bienes, el IGV pagado en la utilización de servicios es igual al Impuesto Bruto, es decir, no permite la aplicación de crédito fiscal alguno, sino que ese mismo impuesto así pagado es el que posteriormente se convertirá en crédito fiscal aplicable contra el IGV de futuras operaciones afectas.

En nuestra opinión, a las actividades económicas que por naturaleza le significan al contribuyente un período considerable de acumulación de crédito fiscal durante la fase pre-operativa, debería permitírsele aplicar como crédito contra el IGV que grava la utilización de servicios, ese crédito fiscal acumulado.

Sin embargo si somos conscientes que la utilización de servicios constituye en la práctica una "importación" de los mismos, debe regirse en términos generales por la legislación aplicable en el IGV a esta operación, es decir, en el caso concreto de la determinación del impuesto a pagar, no corresponde aplicarle crédito fiscal alguno, por cuanto dicho impuesto una vez pagado se convertirá en un crédito fiscal del IGV, por provenir de una adquisición.

4. EXPORTACION DE SERVICIOS

Si partimos de la premisa que, según la legislación del IGV, se encuentran afectos a dicho impuesto todos los servicios prestados en el país, independientemente de dónde sean utilizados, debemos concluir que la exportación de servicios se encuentra afecta al IGV.

Sin embargo, por mandato expreso de la ley del IGV, la exportación de servicios no está afecta a dicho impuesto, entendiéndose por exportación a aquellos servicios expresamente contenidos en el Apéndice V del Decreto Legislativo 821, siempre que los mismos cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento de dicha ley, de los cuales básicamente se convierte en principal, el hecho que tales servicios sean usados, explotados o aprovechados en el extranjero.

El artículo 33 de la Ley del IGV señala que la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al IGV, precisándose que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas expresamente en el Apéndice V, el mismo que inconstitucionalmente puede ser modificado por Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas. Asimismo se establece que el reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir tales servicios para ser considerados como de exportación.

Es de conocimiento general que la exoneración tributaria se diferencia de la inafectación, porque en el primer caso, a pesar que en la práctica se ha producido un hecho cuya descripción está contenida en la norma legal que crea el tributo, por mandato expreso de la ley tributaria, no nace la obligación tributaria; mientras que en el caso de la inafectación, la obliga-

ción tributaria no nace porque el hecho producido en la realidad no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma tributaria, porque no se haya dentro del supuesto descrito como operación gravada.

De lo antedicho se desprende que, si un hecho encaja en la descripción legal como supuesto gravado, si luego la misma u otra ley señala expresamente que dicho supuesto no genera obligación tributaria, lo que se produce jurídicamente es una exoneración y no una inafectación.

Bajo esta premisa tenemos que si en el artículo 1 de la Ley de IGV se considera operación gravada a la prestación de servicios en el país, y esto implica un servicio prestado en el territorio nacional, los servicios prestados en el país a que se refiere el Apéndice V, encajan en dicha descripción legal y, en consecuencia, en principio estarían afectos al IGV. Si a pesar de ello, la misma norma legal señala que específicamente los servicios prestados en el país enunciados en el Apéndice V no están afectos al IGV, consideramos que sería válido sostener que dicha exclusión constituye una exoneración y no una inafectación.

No obstante lo antes expuesto, debemos reconocer que la intención del legislador respecto de los servicios de exportación fue inafectarlos y no exonerarlos, aunque en la práctica dicha intención no se haya visto reflejada en el texto legal. En tal sentido, cabe expresar que en soporte de esta tesis, puede argumentarse que cuando la técnica de un impuesto es demasiado compleja, el legislador tributario se puede ver obligado a utilizar el sistema de exclusión expresa para establecer inafectaciones, de forma tal que bajo este criterio, la exportación de servicios, en tanto aquellos contenidos en el Apéndice V que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV, constituyen operaciones inafectas.

En relación a este tema, el numeral 1 del artículo 9 de dicho reglamento señala que son requisitos para ser considerados servicios de exportación a los incluidos en el Apéndice V, que éstos:

- * sean prestados a título oneroso, debiendo emitirse el comprobante de pago respectivo conforme a la legislación de la materia;
- * que el exportador sea una persona domiciliada en el país;
- * que el usuario o beneficiario sea una persona no domiciliada en el país;
- * que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tengan lugar en el exterior.

Ni la ley ni el Reglamento del IGV, se preocupa por definir los términos de **usar, explotar o aprovechar**, por lo que para analizar este requisito debemos recurrir al diccionario de la lengua española y hallar la definición de tales términos según el uso habitual del idioma.

A nuestro entender, basta con que uno de estos tres supuestos se produzca en la realidad para que se considere que el servicio contenido en el Apéndice V ha sido exportado.

Al igual que en el caso de la utilización de servicios, en el caso de la exportación de los mismos, no ha quedado claro cuándo el servicio es aprovechado, explotado o usado en el exterior; es decir, no está claro si el criterio utilizado es físico, jurídico o económico. Bajo este contexto, el tema queda librado nuevamente a la interpretación y con ello, a la inseguridad jurídica.

Si tenemos en consideración que los impuestos, además de ser instrumentos de recaudación fiscal, constituyen mecanismos de inducción de conductas en razón a los efectos económicos que generan y, si tenemos también que el Perú está en búsqueda del desarrollo de sus transacciones internacionales fomentando en muchas formas la inversión privada y la inversión extranjera, sería aconsejable que nuestros legisladores tributarios así como la Administración Tributaria y el mismo Tribunal Fiscal, apunten dentro de sus respectivas competencias, a dictar normas, reglamentaciones, instrucciones o resoluciones, que tiendan a clarificar los conceptos en materia de servicios internacionales y la incidencia del IGV en los mismos, para así generar un sistema fundamentado en la seguridad jurídica, la misma que no debe entregarse al inversionista como régimen de excepción en un convenio de estabilidad, sino que debe mostrarse como vocación de conducta política, económica y jurídica.

María Mujica Barreda

Notario de Lima

Jr. Lampa 879, Of. 105, Lima - Perú
Telfs.: 4271223 - 4270850 Telefax: 51-14-270048