



Tratamiento de la exportación de servicios en el Impuesto General a las Ventas: evolución y régimen actual

Treatment of the exportation of services in the General Sales Tax: evolution and current regime

Sergio Ezeta Carpio****

Resumen:

La relevancia económica que tiene actualmente el comercio internacional de servicios motivó a que recientemente se haya aprobado en el Perú la Ley N° 30641, a fin de modificar varios artículos de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) en cuanto al tratamiento de la Exportación de Servicios. Ello es una buena excusa para dar una breve revisión general a la regulación histórica de dicha operación en la Ley del IGV desde que se implantó el referido impuesto, en 1982, para luego de ello, analizar la citada Ley N° 30641 y sus normas reglamentarias y complementarias.

Abstract:

The current economic relevance of international trade in services has led to the recent approval of Law No. 30641 in Peru, in order to modify several articles of the General Sales Tax Law (IGV) regarding the treatment of Export of Services. It is of importance to provide a brief review of the historical regulation of this operation in the IGV Law, which was introduced in 1982 with the already stated tax in order to later analyze the quoted Law N° 30641 and its regulatory and complimentary rules.

Palabras clave:

Impuesto al valor agregado – Exportación de servicios – Prestación de servicios – Impuesto general al consumo – Organización Mundial del Comercio

Keywords:

Value-added tax – Export of services – Provision of services – General Consumption Tax – World Trade Organization

Sumario:

1. Introducción – 2. Importancia de la Exportación de Servicios (o comercio internacional de servicios) en la economía mundial – 3. Evolución del tratamiento a la prestación de servicios y a la Exportación de Servicios en el IGV – 4. – 6. Otras operaciones consideradas como Exportación que se refieren a servicios

* Vocal del Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Diplomado en Tributación por la PUCP. Diplomado en Tributación Internacional por SUNAT – CIAT. Ha sido profesor de Imposición al Consumo en la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura y dictado cursos sobre la misma materia y otras en la PUCP, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad de Lima y Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, entre otras universidades.

** Las opiniones vertidas en el presente artículo son a título personal.

*** El presente artículo ha sido escrito en el mes de noviembre del año 2017, encontrándose vigentes el Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, y normas modificatorias, y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, y modificado por diversas normas.

1. Introducción

El Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) es un tributo que jurídicamente grava la venta de bienes muebles y la prestación de servicios en el país, entre otras operaciones, pero que desde una perspectiva económica persigue afectar el consumo final de bienes y servicios, como expresión de capacidad contributiva, diseñado bajo la forma de lo que se conoce en doctrina como Impuesto al Valor Agregado (IVA)¹.

Guardando coherencia con el objetivo económico del IGV de afectación del consumo final de bienes y servicios, desde su entrada en vigencia, en 1982³, se estableció que las exportaciones de bienes y servicios no se encontraban gravadas con dicho tributo, bajo el entendido que no existe justificación para gravar con el IGV en el país transacciones que involucran bienes o servicios cuyo consumo se va a producir fuera del país, recogiendo de esta manera el llamado “Principio de Imposición Exclusiva en el país de destino”, que implica reconocer que la potestad para gravar con impuestos al consumo bienes o servicios a consumirse en el territorio de otros países recae precisamente en el país de destino⁴.

Ahora bien, a fin que dicha desafectación económica sea completa, las legislaciones que adoptan un Impuesto General al Consumo del tipo IVA suelen recoger no solo la desafectación de las exportaciones, sino también un crédito a favor del exportador equivalente al IVA (IGV en nuestro país) que gravó las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a tales exportaciones; en el Perú, dicho crédito (llamado Saldo a Favor del Exportador) puede ser utilizado en forma idéntica al crédito fiscal que se aplica contra el impuesto bruto a fin de hacer la determinación mensual del IGV, e incluso, si no existe suficiente impuesto bruto contra el cual aplicarlo, puede compensarse con deudas tributarias por Impuesto a la Renta (pagos a cuenta o de regularización) u otros tributos del Gobierno Central que sean de cargo del exportador como contribuyente⁵, o si ello no fuera posible por no existir tributos contra los cuales pueda aplicarse, puede optarse por su devolución. Este doble beneficio para los exportadores (inafectación de las exportaciones y derecho al crédito por las adquisiciones) se conoce como “Régimen de Tasa 0”⁶.

El tratamiento del IGV en lo concerniente a bienes, tanto en cuanto a su gravabilidad como en cuanto a los beneficios a su exportación, siempre ha resultado más sencillo que el de los servicios, dada la materialidad de la mayoría de bienes gravados (cabe recordar que el concepto de bien mueble contenido en la Ley del IGV también abarca ciertos intangibles), frente a la intangibilidad de los servicios.

Por ello, desde la entrada en vigencia de la Ley del IGV en 1982, ha habido toda una evolución en cuanto al tratamiento que dispensa dicha norma a los servicios gravados así como a los beneficios a su exportación, que se debe, en nuestra opinión, en primer lugar, a que el legislador ha tomado conciencia de la importancia que todos los servicios prestados desde el Perú para su utilización o aprovechamiento (consumo) en el exterior gocen del mismo tratamiento tributario, que disponga su inafectación así como la devolución del IGV que afectó las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a tales servicios que se van a consumir en el exterior, a fin que puedan competir en el mercado internacional⁷, y en segundo lugar, a que a lo largo de

1 Al respecto ver Ezeta Carpio, Sergio. “El error no genera derecho, pero, ¿puede generar el nacimiento de la obligación tributaria del IGV?”. En Revista “Derecho & Sociedad”, editada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la PUCP. N° 43. Lima 2014.

2 Un estudio muy lúcido sobre el Impuesto al Valor Agregado puede encontrarse en COSCIANI, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1969.

3 Mediante Decreto Legislativo N° 190, publicado el 15 de junio de 1981 y vigente desde el 1 de enero de 1982 hasta el 9 de agosto de 1991, se creó el IGV.

4 Según Balbi, en el IVA del Tipo Consumo, se adopta el Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino “(...) para evitar la acumulación de cargas en el tráfico internacional de bienes y servicios, asegurando que el tributo recaiga sobre el consumo realizado en el país que lo aplica (...)”. Al respecto, ver Balbi, Rodolfo. “Aspectos técnicos de la generalización del IVA”, en “El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET – OEA). Buenos Aires 1993. Pág. 91. En la misma línea, Due (en “La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1970, Pág. 331) refiere que “bajo el supuesto de que la imposición sobre las ventas es una imposición sobre el consumo, el método más corrientemente aceptado en lo referente al sector del comercio extranjero es excluir las exportaciones por ser consumidas en el exterior, y gravar las importaciones de la misma manera que los bienes producidos interiormente”.

5 Por tanto, quedan excluidas las deudas tributarias que le corresponden al exportador como agente de retención, como por ejemplo las referidas a pagos a profesionales independientes (que constituyen rentas de 4° categoría de dichos profesionales) o a trabajadores (que constituyen rentas de 5° categoría).

6 La denominación de Régimen de “Tasa 0” se origina en que el derecho a deducir del Impuesto Bruto mensual el Crédito Fiscal tiene usualmente como requisito que las adquisiciones gravadas sean destinadas a su vez a operaciones gravadas, por ello en algunos países se considera que las exportaciones deben estar afectas a una tasa de 0% para que los contribuyentes puedan tener derecho al crédito fiscal (Saldo a Favor del Exportador). Puede verse al respecto Celdeiro, Ernesto Carlos. Imposición a los Consumos. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires 1983. Pág. 109.

7 Desde hace varios años, especialistas en la materia resaltaban que sería importante que las normas del IGV inafecten en general todos los servicios prestados en el país y utilizados en el exterior y los consideren exportaciones, a fin de que puedan gozar del régimen de “Tasa 0” y no atentar contra la neutralidad del impuesto en las negociaciones internacionales. Ver al respecto Luque Bustamante, Javier. “El IVA en los negocios internacionales”, en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Volumen 28. Lima, junio 1995, Pág. 32.

los años, el avance de la tecnología ha hecho que la Administración Tributaria cuente con más herramientas de control para poder verificar la existencia de servicios gravados así como el cumplimiento de los requisitos para el goce de los beneficios aplicables a los exportadores, y por ello se ha ido ampliando el universo de operaciones gravadas como prestaciones de servicios así como el de los servicios “exportables”, esto último a fin que los prestadores de servicios puedan gozar de los beneficios en mención (Régimen de Tasa 0).

En el presente artículo, pretendemos dar una rápida revisión a la evolución de las normas sobre Exportación de Servicios en el IGV, desde la inclusión de este impuesto en el ordenamiento jurídico peruano, en 1982, para finalmente comentar las normas vigentes, aprobadas desde agosto del 2017.

2. Importancia de la Exportación de Servicios⁸ (o comercio internacional de servicios) en la economía mundial

La importancia de la Exportación de Servicios en la economía actual es innegable, razón por la cual no es un tema ajeno a los acuerdos económicos entre los Estados, como se evidencia con el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) de la Organización Mundial de Comercio (OMC), así como con el Acuerdo de Comercio de Servicios (o TISA, por sus siglas en inglés: Trade in Services Agreement), aún en etapa de negociación, en que participan 23 miembros de la OMC, entre ellos el Perú.

El comercio internacional de servicios se ha ido acrecentando a pasos agigantados en las últimas décadas (hoy representa el 21% del comercio mundial), en que se han producido grandes avances en el ámbito de las llamadas Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), que han transformado las maneras en que los seres humanos nos relacionamos y comunicamos. Hoy nos comunicamos más enviándonos mensajes a través de diversas herramientas tecnológicas con las que accedemos al Internet o al correo electrónico desde cualquier lugar y en cualquier momento, ya no solamente computadoras, sino también teléfonos inteligentes o smartphones y tablets, muchos de los cuales tienen casi las mismas funciones que las computadoras, haciendo uso de múltiples programas y aplicaciones, como Whatsapp, Skype, Twitter, Instagram, Facebook, LinkedIn, etc.

El uso de estas y otras herramientas tecnológicas ha dado pie a un incremento exponencial de servicios de distinta índole que se prestan a través de ellas, muchos de los cuales incluso se prestan por parte de sujetos ubicados en un determinado territorio nacional a otros sujetos ubicados en el territorio de otro país. Tales servicios pueden ser servicios digitales, servicios de asesoría técnica o profesional sobre diversos temas, servicios de call center, etc.

El Derecho en general, y el Derecho Tributario en particular, no puede ser ajeno a esta coyuntura, sino que, por el contrario, debe adaptarse a los cambios en las relaciones humanas vinculados a los avances tecnológicos; es por ello que, como veremos más adelante, las normas que regulan la Imposición General al Consumo en nuestro país, a través del IGV, han ido evolucionando, a fin de ir incorporando dentro de los beneficios aplicables a las exportaciones cada vez más operaciones de comercio internacional de servicios, transitando desde una etapa inicial en que solo se gravaba algunas prestaciones de servicios en el país, con un beneficio parcial para las exportaciones de servicios (en que solo se desgravaba la Exportación de Servicios mas no se reconocía crédito o saldo a favor alguno por el IGV que afectaba las adquisiciones destinadas a dicha exportación; el saldo a favor solo existía para las exportaciones no tradicionales⁹), hasta el régimen actual, en que se gravan la generalidad de prestaciones de servicios en el país (salvo las exoneradas conforme con el Apéndice II de la Ley del IGV y las inafectas), y las Exportaciones de Servicios en general son consideradas operaciones inafectas y generan además el llamado Saldo a Favor del Exportador, constituido por el IGV que gravó las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a dichas exportaciones.

8 Si bien se critica el uso del término “Exportación” en el caso de operaciones internacionales referidas a servicios (uno de los críticos es Raul D’Alessandro Pereyra, en su artículo “Las Importaciones y Exportaciones de Servicios en el IVA”), bajo el entendido que la exportación usualmente es definida como una operación aduanera mediante la cual se produce la salida definitiva de bienes materiales de un país a otro país, para ser consumido en este último, no siendo los servicios mercaderías (bienes físicos) sino que tienen naturaleza intangible, atendiendo a que en nuestra legislación, desde la entrada en vigencia del IGV, con el Decreto Legislativo N° 190, sí se hace expresa referencia a la Exportación de Servicios, respetaremos el uso descrito en la legislación nacional, también presente en otras legislaciones.

9 Según información extraída de la página web del Banco Central de Reserva del Perú, (<http://www.bcrp.gob.pe/estadisticas/correlacionador-exportaciones-no-tradicionales-por-sector-economico.html>), “en el caso de las exportaciones, éstas se clasifican en tradicionales y no tradicionales. Las exportaciones tradicionales incluyen básicamente productos mineros, agrícolas, hidrocarburos y harina de pescado (...). Son considerados como exportaciones no tradicionales (...) productos que tienden a tener un mayor valor agregado”.

3. Evolución del tratamiento a la prestación de servicios y a la Exportación de Servicios en el IGV:

Desde la entrada en vigencia del IGV, en 1982, el tratamiento dispensado por dicho tributo a las prestaciones de servicios y a las exportaciones de servicios ha ido evolucionando. El dar una mirada a dicha evolución nos permitirá entender mejor el régimen tributario que rige actualmente tales operaciones.

3.1 Decreto Legislativo N° 190 (vigente desde el 1 de enero de 1982 hasta el 9 de Agosto de 1991):

Prestación de Servicios:

- El Decreto Legislativo N° 190, con el que se incorpora en nuestra legislación nacional la Imposición General al Consumo con una estructura similar a la actual¹⁰, no gravaba todos los servicios prestados en el país sino solamente los especificados en el Apéndice II¹¹.
- De hecho, la ley no definía que debía entenderse por servicios, limitándose a gravar los detallados en el Apéndice II, según se ha indicado.
- Si bien la ley no exigía que los servicios, para estar gravados, fueran prestados por empresas o por sujetos que desarrollaran en forma habitual las operaciones gravadas (como sí lo establece la ley vigente), inafectaba del impuesto a las personas que no estuviesen organizadas bajo ninguna forma societaria y que hubiesen vendido en el año calendario completo anterior bienes por un monto no mayor a 35 UIT, a partir del año siguiente.

Exportación de Servicios:

- El artículo 31° de la Ley del IGV aprobada por Decreto Legislativo N° 190 establecía que la Exportación de Servicios no estaba afecta al IGV, pero no contemplaba un Régimen de "Tasa 0" respecto de estas operaciones, pues no se reconocía como crédito o saldo a favor del Exportador el IGV que hubiese gravado las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a tales exportaciones.

3.2 Decreto Legislativo N° 621 (vigente desde el 1 de enero de 1991 hasta el 9 de agosto de 1991):

- El Decreto Legislativo N° 621 no constituye un nuevo texto íntegro de la Ley del IGV, sino que modificó varios artículos de la ley de dicho tributo, aprobada por Decreto Legislativo N° 190.
- Es de resaltar que el Decreto Legislativo N° 621 incorporó la actividad de construcción establecida en la Gran División 5 de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme para todas las actividades económicas (CIIU), entre las operaciones gravadas con el IGV.
- Otra opción legislativa pudo ser incluir la actividad de construcción entre las operaciones gravadas como prestaciones de servicios (en el Apéndice II), pero eso no se hizo, sino que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 621, se gravó como actividad independiente, contándose con reglas particulares.

3.3 Decreto Legislativo N° 656 (vigente del 10 de agosto al 11 de setiembre de 1991):

Prestación de Servicios:

- Si bien este decreto legislativo (que aprobó una nueva Ley del IGV) tuvo una vigencia efímera, pues solamente rigió por un mes, efectuó modificaciones en la regulación de la prestación de servicios que perduraron en el tiempo, siendo de especial trascendencia aquella por la que se dispuso gravar la generalidad de servicios prestados en el país, a diferencia de la regulación anterior, que solo gravaba los servicios señalados en el Apéndice II.
- La operación gravada "prestación de servicios" podía ser llevada a cabo tanto por sujetos domiciliados como por sujetos no domiciliados en el país, pero cuando quien la efectuaba era un no domiciliado, el usuario calificaba como responsable (artículo 9°, inciso a).

¹⁰ Tanto el Decreto Legislativo N° 190 como las Leyes del IGV posteriores también regulan el Impuesto Selectivo al Consumo.

¹¹ Entre otros servicios, se gravaba los servicios de computación, servicios de publicidad, servicios de limpieza de edificios, servicios de reparación, mantenimiento, reconstrucción y reforma de bienes muebles, servicio de lavandería y tintorería, arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles, inclusive el arrendamiento financiero, entre otros.

- En este nuevo esquema de gravamen a los servicios, en el Apéndice II se señalaron los servicios que se encontraban exonerados del IGV.
- Otro cambio trascendental fue la incorporación de una definición de servicios, estableciéndose que debía entenderse por servicios:

"1. Toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta;

2. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, sea habitual o no, y el arrendamiento financiero".

Gracias a esta definición, quedó claro que el IGV no apuntaba a gravar los servicios en un sentido amplio, que podía englobar cualquier actividad que implicara una prestación de hacer a cambio de la cual se percibía una retribución, es decir, podría abarcar la prestación de servicios profesionales o técnicos independientes o dependientes, por los cuales se percibiesen rentas de tercera (rentas empresariales), cuarta (rentas del trabajo independiente) o quinta categoría (rentas del trabajo dependiente); por el contrario, el legislador hizo uso de la llamada "autonomía del Derecho Tributario" para establecer una definición propia de servicios, exclusivamente para efectos tributarios, que solo incluía aquellos por los que se percibiera rentas empresariales (tercera categoría) así como el arrendamiento (habitual o no) y el arrendamiento financiero. De hecho, la incorporación del arrendamiento y arrendamiento financiero en el concepto de servicios evidencia también el uso de dicha prerrogativa, pues el concepto de servicios no abarca solo prestaciones de hacer o de no hacer (como suele darse en los servicios normalmente) sino también prestaciones de dar (aunque solo referidas a cesiones temporales de bienes, porque si se tratara de cesiones definitivas, se trataría de una venta).

Es de resaltar que otras legislaciones incluyen en el ámbito de aplicación del impuesto general al consumo no solo servicios empresariales, sino también los prestados por trabajadores independientes (generadores de renta de cuarta categoría en el Perú cuando se prestan de forma individual).

- Aunque no vinculado con los servicios, otro cambio importante del Decreto Legislativo N° 656 fue la incorporación como operación gravada de la Primera Venta de Inmuebles que realicen sus constructores; asimismo, se mantuvo la actividad de la construcción como operación gravada, pero haciendo alusión ahora a los Contratos de Construcción.

Exportación de Servicios:

- El Decreto Legislativo N° 656 la considera una operación inafecta y, aparentemente, tenía la intención de aplicarle un Régimen de "Tasa 0", pero no de manera inmediata sino cuando quedaran sin efecto las exoneraciones contempladas en el Apéndice I¹².

3.4 Decreto Legislativo N° 666 (vigente del 12 de setiembre de 1991 al 30 de setiembre de 1992):

- Con este decreto legislativo, se aprobó una nueva Ley del IGV, que reemplaza a la anterior, la cual, como hemos resaltado, tuvo tan solo una vigencia de un mes.

Prestación de Servicios:

- Una disposición importante que incorpora este decreto legislativo es aquella por la cual se precisa que el servicio es prestado en el país cuando la actividad que lo genera se desarrolla y se utiliza en el territorio nacional, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución, pues la incorporación del elemento "utilización en el país" no hace sino más que resaltar que nos encontramos ante un impuesto general al consumo que, como tal, persigue gravar el consumo del servicio en el país, que se evidencia con su utilización dentro del país.

Exportación de Servicios:

- Estando vigente el Decreto Legislativo N° 666 se aprobó un nuevo Reglamento de la Ley del IGV, mediante Decreto Supremo N° 269-91-EF, que tuvo como novedad importante para el tema que nos

¹² El artículo 84° del referido Decreto Legislativo señalaba que "El régimen previsto en el Artículo (sic) Capítulo IX del Título I será de aplicación a la exportación de productos y servicios en general, a partir de la fecha en que queden sin efecto las exoneraciones previstas en el Apéndice I"; sin embargo, tales exoneraciones se mantuvieron durante la vigencia del decreto legislativo, por lo que el referido artículo 84° no llegó a aplicarse.

ocupa, la incorporación de una definición de Exportación de Servicios, señalando lo siguiente: “Artículo 33.- Para la aplicación del artículo 28 del Decreto, se considera como exportación de servicios la prestación que de estos se efectúe en el país, a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior”. Ya desde esta primera definición se advierte la intención de definir la Exportación de Servicios como una operación en la que los servicios se prestan en el país (aunque no se establece quien presta los servicios) a un sujeto no domiciliado, y que la utilización económica se producirá en el exterior.

- Asimismo, el Decreto Legislativo N° 666 tiene en su artículo 84° una disposición similar a la del mismo artículo del Decreto Legislativo N° 656, antes citada, que tampoco rigió debido a que las exoneraciones del Apéndice I no perdieron vigencia, además que el mencionado artículo 84° fue dejado en suspenso mediante el artículo 2° del Decreto Ley N° 25690, publicado el 26 de agosto de 1992.
- Vinculado a los Contratos de Construcción, el Decreto Legislativo N° 666 establece (artículo 28°) que no están gravados los Contratos de Construcción ejecutados en el exterior; pareciera innecesaria esta precisión, pues como se ha dicho líneas arriba, el IGV grava el consumo en el país de bienes y servicios (y a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 656, también la actividad de construcción en el país), por lo que el consumo de la actividad de construcción en el exterior no tiene por qué afectarse en el Perú.

3.5 Decreto Ley N° 25748 (vigente del 1 de octubre de 1992 al 31 de diciembre de 1993):

- Este decreto ley aprueba una nueva Ley del IGV, que en su texto original no realizó mayores cambios en lo que atañe al tratamiento a las prestaciones de servicios. Sin embargo, con posterioridad a su entrada en vigencia, se dictaron decretos leyes modificatorios, que sí incluyeron modificaciones importantes en lo que respecta a las prestaciones de servicios.

3.6 Decreto Ley N° 25978 (vigente del 1 de enero al 31 de diciembre de 1993):

- Mediante este decreto ley se modificaron varios artículos de la Ley del IGV aprobada por Decreto Ley N° 25748.

Prestación de Servicios y/o Utilización de Servicios:

- En lo que concierne a las prestaciones de servicios, un cambio importante de la norma es el que regula como operación gravada, distinta a la prestación de servicios, la utilización de servicios, aunque la norma no precisó que debía entenderse como “utilización de servicios en el país”.
- Otro cambio importante, esta vez en cuanto a la prestación de servicios, es el de la disposición que prevé que debe entenderse por servicio prestado en el país, pues se dejó de lado la definición del Decreto Legislativo N° 666, que preveía que el servicio era prestado en el país cuando la actividad que lo generaba se desarrollaba y se utilizaba en territorio nacional, modificándola, señalando que debía entenderse que el servicio era prestado en el país cuando el sujeto que lo prestaba se encontraba establecido en él. Este cambio fue muy criticado, pues la norma no precisaba que debía entenderse por sujeto “establecido en el país”. Muchos consideraban que la norma quería referirse a los sujetos domiciliados en el país, pero otros afirmaban que la categoría “domiciliado”, utilizada en las normas del Impuesto a la Renta, no equivalía a la categoría “establecido”.

3.7 Decreto Ley N° 25982 (vigente del 1 de enero al 31 de diciembre de 1993):

Exportación de Servicios:

- Mediante este decreto ley se modificó exclusivamente el artículo 28° de la Ley del IGV aprobada por Decreto Ley N° 25748, estableciéndose que “Mediante Decreto Supremo, se aprobará la lista de operaciones consideradas como exportación de servicios”.
- Sin embargo, durante la vigencia del Decreto Ley N° 25982, no se llegó a aprobar el decreto supremo que establecería la lista de operaciones consideradas exportaciones de servicios, de manera que, durante el año 1993, no existieron en la legislación tributaria peruana exportaciones de servicios.
- Si bien existía una definición reglamentaria de Exportación de Servicios, el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 01311-1-97 y 01393-1-2002, entre otras, interpretó que no era posible aplicar en el ejercicio 1993 la inafectación dispuesta en el primer párrafo del artículo 28° de

la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Ley N° 25748, modificada por Decreto Ley N° 25982, dado que no se había dictado el decreto supremo conforme al cual se podía determinar cuáles eran las operaciones que calificaban como exportación de servicios, a efectos de considerarlos inafectos al citado impuesto, como lo preveía el segundo párrafo del mencionado artículo 28°.

3.8 Decreto Legislativo N° 775 (vigente del 1 de enero de 1994 al 23 de abril de 1996):

- Este decreto legislativo aprobó una nueva Ley del IGV, que reemplazó a la aprobada por Decreto Ley N° 25748.

Prestación de Servicios y/o Utilización de Servicios:

- El reglamento de esta ley se aprobó por Decreto Supremo N° 29-94-EF, y establece en el art. 2 (numeral 1, inc. b) cuando se entiende que el servicio es utilizado en el país, señalando que ello se da cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.

Exportación de Servicios:

- En materia de Exportación de Servicios, este cuerpo normativo realizó importantes modificaciones, estableciendo en su artículo 33° que las operaciones consideradas Exportación de Servicios son las contenidas en el Apéndice V, el cual puede ser modificado por Decreto Supremo. Asimismo, establece que el reglamento establecerá los requisitos que deben cumplir los servicios del Apéndice V.
- Asimismo, el numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV establece cuando los servicios incluidos en el Apéndice V se consideran exportados:
 - a) Son prestados a título oneroso, lo que debe demostrarse con 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 es una persona domiciliada en el país;
 - c) El usuario o beneficiario del servicio es una persona no domiciliada en el país; y,
 - d) El uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios tienen lugar en el extranjero.
- Es de resaltar que la Exportación de Servicios es la operación inversa a la Utilización de Servicios (conocida también como Importación de Servicios); por ello, cuando se aprobó esta norma se criticó que usara criterios normativos distintos para definir donde se produce el consumo del servicio, pues mientras la Utilización de Servicios alude al consumo o empleo del servicio, la Exportación de Servicios alude al uso, explotación o aprovechamiento.

3.9 Decreto Legislativo N° 821 (vigente desde el 24 de abril de 1996):

- Este decreto legislativo aprobó una nueva Ley del IGV, que reemplazó a la aprobada por Decreto Legislativo N° 775. Es la Ley del IGV vigente. Ha tenido innumerables modificaciones; en 1999, mediante el Decreto Supremo N° 055-99-EF se aprobó un Texto Único Ordenado (TUO). Se espera que en los próximos meses se apruebe un nuevo TUO, dada la numerosa cantidad de modificaciones que ha tenido la norma desde la aprobación del último TUO, en 1999.
- Este decreto legislativo, en su texto original, así como también en el texto original de su Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (publicado el 15 de abril de 1999) no contiene mayores cambios al régimen de prestación de servicios y al de exportación de servicios.

3.10 Decreto Legislativo N° 980 (vigente desde el 1 de abril de 2007):

Exportación de Servicios:

- Este decreto legislativo derogó el numeral 1 del artículo 9° del reglamento, norma que establecía cuando los servicios señalados en el Apéndice V podían considerarse Exportaciones de Servicios. Aparentemente, ello se produjo por un error, pues la idea primigenia habría sido eliminar dicha disposición reglamentaria a fin de incorporar una norma similar al texto derogado en el propio texto de la ley, lo que no hizo el Decreto Legislativo N° 980.
- En junio de 2007 se corrigió este error, aprobando un nuevo texto reglamentario idéntico al derogado, mediante Decreto Supremo N° 069-2007-EF, vigente desde el 10 de junio de 2007.

3.11 Ley N° 29646 (vigente desde el 2 de enero de 2011 hasta el 31 de julio de 2012)

Exportación de Servicios:

- Mediante la Ley N° 29646, denominada “Ley de Fomento al Comercio Exterior de Servicios”, se hicieron importantes modificaciones a la Ley del IGV, destinadas especialmente a fomentar las Exportaciones de Servicios¹³.
- Para tales efectos, se utilizó conceptos provenientes del Acuerdo General del Comercio de Servicios suscrito en el marco de la Organización Mundial de Comercio (OMC).
- Así, se estableció que la Exportación de Servicios es 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: Consiste 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.
- Para cada modalidad, se estableció un tratamiento particular, que incluso comprendía un reintegro tributario por el IGV pagado respecto de los bienes y servicios destinados a servicios profesionales prestados de manera independiente por personas naturales domiciliadas que se trasladaban a otro país para tal efecto. Esto fue muy criticado, porque dicho reintegro tributario equivalía a un crédito fiscal, figura propia del IGV cuyo derecho a obtenerlo surge por el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones gravadas con el IGV, y la prestación de servicios profesionales independientes no constituye una operación gravada con dicho impuesto¹⁴.
- Un aspecto positivo de la norma fue a nuestro entender la incorporación en la ley y la consecuente derogación en el reglamento de una norma similar al numeral 1 del artículo 9° del reglamento, que establecía cuando los servicios incluidos en el Apéndice V se consideraban exportados (prestados a título oneroso, por un exportador domiciliado en el país, a un usuario no domiciliado y el uso explotación o aprovechamiento tiene lugar en el extranjero).
- Asimismo, se criticó el hecho que la clasificación mencionada estaba orientada a que los países establecieran reglas comunes de acceso para el comercio internacional de servicios, y no a establecer una estandarización de las normas tributarias internas¹⁵.

3.12 Decretos Legislativos N° 1116 y 1119 (vigentes desde el 1 de agosto de 2012)

Exportación de Servicios:

- A través de estos Decretos Legislativos se eliminó varios de los cambios que había incorporado la Ley N° 29646, entre otros, se eliminó el tratamiento diferenciado de las Exportaciones de Servicios en función a las cuatro categorías recogidas del Acuerdo General del Comercio de Servicios así como también el reintegro que había sido creado para los profesionales independientes que prestaban sus servicios en el exterior.

13 En el libro “Tratado del IGV – Regímenes General y Especiales” de Walker Villanueva (Instituto Pacífico. Primera Edición. Lima enero 2014) puede encontrarse una descripción detallada del régimen aprobado por la Ley N° 29646 (pág. 527 a 535).

14 Así se menciona en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1116 (norma que modificó varios artículos de la Ley N° 29646), que puede revisarse en la siguiente página web: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/07/EXP-DL-1116.pdf>.

15 Al respecto, puede verse el artículo “Modificaciones a la Ley del IGV sobre Exportación de Servicios dictadas por Ley N° 30641, publicado en la Revista Informe Tributario, Vol. XXVI N° 316, Setiembre 2017, así como también la Exposición de Motivos de la Ley N° 30641, en la página web del Congreso: http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Dictamenes/Proyectos_de_Ley/00543DC09MAY20170623.pdf.

- En esta línea, el Decreto Legislativo N° 1119 modificó el artículo 33°, a fin de recoger los requisitos que debían cumplirse para que los servicios incluidos en el Apéndice V se consideraban exportados, en forma similar a la Ley N° 29646, pero sin el tratamiento diferenciado aludido.

4. Régimen actual de la Exportación de Servicios en el IGV:

4.1 Nuevo tratamiento de la Exportación de Servicios en el IGV:

El 17 de agosto del 2017 se publicó en el diario oficial “El Peruano” la que consideramos la norma más importante con rango legal aprobada para regular el tratamiento tributario de la Exportación de Servicios en el IGV, desde la entrada en vigencia de este tributo en enero de 1982: la Ley N° 30641, denominada “Ley que fomenta la exportación de servicios y el turismo”, vigente desde el 1 de Setiembre del 2017¹⁶.

Cuando decidimos escribir este artículo, recién había sido publicada la mencionada ley. Antes de concluir su redacción, fueron aprobadas su norma reglamentaria (Decreto Supremo N° 342-2017-EF, publicado el 22 de noviembre de 2017) así como también la Resolución de Superintendencia N° 312-2017/SUNAT (publicada el 27 de noviembre de 2017), norma esta última que regula el Registro de Exportadores de Servicios, a cargo de la SUNAT, implantado en cumplimiento de lo ordenado en la Ley N° 30641, como veremos más adelante.

4.2 Exportación de Servicios: eliminación de la lista cerrada del Apéndice V

El cambio más importante y trascendental que hace la Ley N° 30641 sobre la Exportación de Servicios es la eliminación del Apéndice V, el cual contenía un listado, modificable por Decreto Supremo, de los servicios que podían calificar como Exportación de Servicios, con el consecuente doble beneficio del Régimen de “Tasa 0” (la Exportación de Servicios no está gravada con IGV y el exportador tiene derecho a la compensación y/o devolución del Saldo a Favor del Exportador, constituido por el IGV que gravó las adquisiciones de bienes y servicios destinados a tales Exportaciones).

Cuando hasta la norma anterior, la lista de servicios que podían calificar como Exportación de Servicios era una lista cerrada (aunque modificable por decreto supremo), ello significaba que solo respecto de tales servicios se podía aplicar a cabalidad el Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino, principio que no solo exige la desgravación del IGV de la operación de exportación del servicio sino el derecho del exportador a solicitar la compensación y/o devolución del IGV que gravó sus adquisiciones destinadas a las exportaciones.

En el caso de los servicios no incluidos en el Apéndice V, podían estar gravados con IGV o podían no estarlo (ya sea por inafectación o exoneración), pero en este último caso, al no calificar como exportaciones de servicios, no tenían derecho a la devolución y/o compensación del Saldo a Favor del Exportador.

4.3 Requisitos para que los servicios se consideren exportados

La Ley N° 30641 modifica el quinto párrafo del artículo 33°, que se refiere a los requisitos que deben cumplirse concurrentemente para que los servicios se consideren exportados. Tales requisitos son los siguientes:

- Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, 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 Ingresos¹⁷.
- El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

Además de estos requisitos, que ya regían con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 30641, aunque con algunos cambios, esta ley agrega otro requisito, que consiste en la inscripción previa del exportador de servicios en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT¹⁸.

¹⁶ Ver Manual del Impuesto General a las Ventas. Editorial Economía y Finanzas. Lima, Febrero 2018 (Pág. 60 a 60.1).

¹⁷ El inciso a) del numeral 1 del artículo del reglamento precisa que la retribución o ingreso debe considerarse renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no se encuentre afecto a este impuesto.

¹⁸ Cabe precisar que el artículo 9° (numerales 5 y 6) contempla un tratamiento similar y califica como Exportación de Servicios los prestados a usuarios establecidos en las Zonas Especiales de Desarrollo (ZED) y en la Zona Franca y Comercial de Tacna (ZOFRATACNA).

A continuación, revisaremos los requisitos respecto de los cuales se han efectuado cambios en la ley, el nuevo requisito del Registro de Exportadores de Servicios así como las precisiones reglamentarias sobre los requisitos en general.

4.3.1 Prestación del servicio desde el país hacia el exterior:

La Ley N° 30641 modifica la redacción del requisito referido a la prestación del servicio a título oneroso, agregando que dicho servicio debe prestarse "(...) desde el país hacia el exterior (...)".

La regulación sobre Exportación de Servicios anterior a la aprobada por la Ley N° 30641 sólo mencionaba que el servicio debía prestarse "desde el país hacia el exterior" en el caso del servicio de transporte; con la norma modificatoria, se torna en una exigencia de alcance general para todas las Exportaciones de Servicios.

El inciso b) del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV, con la reciente modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 342-2017-EF, precisa que los servicios se consideran prestados "desde el país hacia el exterior", cuando:

- i. La prestación del servicio por parte de la persona domiciliada se realiza íntegramente en el Perú; y
- ii. El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero. Para ello se considera el lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que el servicio genera al no domiciliado. Es de resaltar que, en este punto, la norma reglamentaria está considerando criterios recogidos, de manera separada, por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como las Resoluciones N° 1-2-2000 y 00225-5-2000.

4.3.2 Uso, Explotación o Aprovechamiento en el extranjero:

Sobre este requisito, la Segunda Disposición Complementaria Final precisa que para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, a fin de determinar qué han estipulado respecto del lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que este genera al usuario no domiciliado.

En la norma reglamentaria (artículo 9° inciso b) se precisa que para tal efecto, no solo se tiene en cuenta lo señalado en los contratos sino también lo acordado a través de otros medios de prueba.

Sobre este punto, consideramos que la interpretación que se haga de esta norma debe tener en cuenta necesariamente lo establecido en el artículo 1413° del Código Civil, que señala que "*Las modificaciones del contrato original deben efectuarse en la forma prescrita para ese contrato*".

Es ilustrativo lo expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00022-4-2016, que, respecto del tema en mención, establece lo siguiente:

"Que (...) nuestro Código Civil recoge el principio de libertad de forma para la realización de los contratos, según el cual las partes intervinientes son libres de establecer el nivel de formalidad en la que se manifieste su voluntad, dependiendo del nivel de seguridad y garantía que requieran para su negocio, siempre y cuando no exista formalidad legal previamente ordenada; sin embargo, una vez adoptada un tipo de formalidad, sea cual fuera, el artículo 1413° del citado Código Civil, de manera imperativa obliga a las partes que deseen modificar un contrato original, a seguir la forma utilizada para la celebración de aquél (...)"

Así por ejemplo, si en un contrato de prestación de servicios, que consta por escrito, las partes contratantes hubiesen acordado que un determinado servicio va a ser utilizado en el Perú, y posteriormente se pretende sustentar su modificación con el video de una teleconferencia llevada a cabo entre los representantes de ambas partes, del que se advierte que verbalmente acuerdan la modificación del contrato, en el sentido que el servicio se va a utilizar en el extranjero, de acuerdo con el artículo 1413° del Código Civil, el video de dicha teleconferencia no acreditaría la modificación de las condiciones contractuales, por no haberse plasmado por escrito.

En cualquier caso, habiendo desaparecido la lista cerrada del Apéndice V y habiéndose establecido en la norma que para definir si el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular y otros medios de prueba, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal desempeñarán un rol fundamental para ir delimitando que operaciones deben o no calificar como Exportación de Servicios.

4.3.3 Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT:

La modificación del artículo 33º de la Ley del IGV dispuesta por la Ley Nº 30641 incorpora un nuevo requisito para las Exportaciones de Servicios, referido a que el Exportador de Servicios debe, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios, a cargo de la SUNAT. Esto significa que dicha inscripción tiene un efecto constitutivo, a fin de que los servicios puedan ser considerados exportados.

En lo que concierne a este nuevo requisito, el reglamento, con las modificaciones dispuestas por Decreto Supremo Nº 342-2017-EF (artículo 9º, inciso c), establece que a fin de considerar los servicios como exportación, el exportador debe, de manera previa a dichas operaciones, estar inscrito en el registro, agregando que para efecto de determinar el momento en que se realizan las operaciones, se utilizarán las mismas reglas que se aplican para el nacimiento de la obligación tributaria del IGV en el caso de servicios.

En cumplimiento de la Cuarta Disposición Complementaria Final de la Ley Nº 30641, que dispuso que, por resolución de superintendencia, la SUNAT establecerá las normas complementarias necesarias para implementar el referido registro, así como los requisitos, condiciones y procedimiento que deberán cumplir los exportadores, mediante Resolución de Superintendencia Nº 312-2017/SUNAT se estableció la implementación del Registro de Exportadores de Servicios, lo que se regula en los artículos 2º a 7º, y que entrarán en vigencia el 1 de diciembre de 2017, conforme con lo previsto en su Disposición Complementaria Final.

Requisitos para la inscripción en el Registro (artículo 2º):

La Resolución de Superintendencia Nº 312-2017/SUNAT establece que podrá inscribirse en el Registro la persona que, a la fecha de presentación de la solicitud de inscripción, cumpla concurrentemente los siguientes requisitos:

- a) Su número de RUC no esté con baja de inscripción o con suspensión temporal de actividades.
- b) No tenga la condición de no habido.
- c) Se encuentre sujeta al Régimen General, Régimen Especial o al Régimen MYPE Tributario.

Solicitud de inscripción (artículo 3º):

La misma norma prevé que para solicitar la inscripción, los sujetos deben ingresar a SUNAT Operaciones en Línea y seleccionar la opción respectiva.

Agrega la norma que, en dicho momento, los sujetos deben especificar el tipo de servicio a exportar, y si van a exportar más de un tipo de servicio, deben precisar aquél por el que estiman obtendrán mayores ingresos.

Validación del cumplimiento de los requisitos (artículo 4º):

La validación del cumplimiento de los requisitos se realizará en línea al momento de la inscripción:

- Si no se cumple requisitos: No se completará la presentación de la solicitud, quedando a salvo el derecho del solicitante a volver a solicitar su inscripción en el registro.
- Si cumple requisitos: En este caso, la inscripción surtirá efectos inmediatos, procediendo de oficio la SUNAT a incluir dentro de la información del Registro Único de Contribuyentes (RUC) la indicación respecto a que el exportador se encuentra inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios. La constancia de inscripción se generará al momento de la inscripción, pudiendo ser impresa por el exportador (artículo 5º).

Exclusión del Registro de Exportadores de Servicios (artículo 6º):

La exclusión del registro puede efectuarse a pedido del exportador o de oficio:

- A pedido del exportador: El Exportador puede solicitar su exclusión del registro en cualquier momento, ingresando a SUNAT Operaciones en Línea y seleccionando la opción que corresponda. En este caso, la aprobación de la exclusión es automática y opera en la fecha de presentación de la solicitud.
- De oficio: La exclusión de oficio se presenta cuando el exportador incumpla alguno de los requisitos previstos en el artículo 2º, y opera a partir de la fecha en que surta efecto la notificación de la resolución de exclusión.

Reinscripción en el Registro (artículo 7°):

Los sujetos excluidos de oficio o a petición de parte del Registro de Exportadores de Servicios pueden volver a inscribirse, siempre que cumplan los requisitos del artículo 2°.

Disposiciones transitorias

La Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Supremo N° 342-2017-EF dispone que los servicios comprendidos en el quinto párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV (es decir, aquellos que pueden calificar como Exportación de Servicios siempre que cumplan los requisitos previstos en la norma), que se realicen a partir del 1 de setiembre de 2017 hasta la entrada en vigencia de la Resolución de Superintendencia que regula el registro (Resolución de Superintendencia N° 312-2017/SUNAT) se considerarán operaciones de exportación siempre que el exportador cumpla con inscribirse en el registro dentro de los 2 meses siguientes a la publicación de dicha resolución (es decir, hasta el 27 de enero de 2018).

Si no se cumple lo señalado, los servicios realizados en dicho periodo no se considerarán operaciones de exportación.

De otro lado, la Única Disposición Complementaria Transitoria de la Resolución de Superintendencia N° 312-2017/SUNAT prevé que los sujetos que antes de la entrada en vigencia de las normas que regulan el Registro de Exportadores de Servicios, contenidas en esta resolución, hubieran presentado a la SUNAT escritos manifestando su voluntad de inscribirse, deben presentar la solicitud a que se refiere el artículo 3°, cumpliendo los requisitos del artículo 2°.

5. Otras operaciones consideradas como Exportación que se refieren a servicios

Cabe precisar que el artículo 33° de la Ley del IGV contiene una lista de operaciones, algunas referidas a bienes y otras a servicios, que la norma expresamente califica como Exportación (por ejemplo, organización de servicios turísticos, servicios complementarios al transporte de carga, suministro de energía eléctrica a favor de sujetos domiciliados en las Zonas Especiales de Desarrollo (ZED) y prestación del servicio que se realiza parcialmente en el extranjero por sujetos generadores de rentas de tercera categoría a favor de una persona no domiciliada, siempre que su uso, explotación o aprovechamiento tenga lugar en el extranjero), pero que no se rigen por las disposiciones que hemos analizado en el punto 4, lo que significa que no deben cumplir con los requisitos allí expuestos para gozar de los beneficios a la exportación.

4. Conclusiones:

- 4.1 La Exportación de Servicios representa actualmente el 21% del comercio mundial, y puede llegar a incrementarse por el uso cada vez más intensivo de nuevas tecnologías, que permiten que las personas puedan prestar o utilizar servicios de otras personas ubicadas en otros lugares, incluso fuera del país, sin necesidad de desplazarse físicamente.
- 4.2 El tratamiento de la Exportación de Servicios en la normativa del IGV ha evolucionado de un escenario en que solo se reconocía la existencia de tal figura en los supuestos previstos expresamente en la ley, a la norma actual, que elimina tal lista cerrada y permite que cualquier servicio pueda ser considerado exportado, siempre y cuando se cumplan los requisitos fijados en las normas respectivas, salvaguardándose de esta manera la neutralidad del IGV y el Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino, a fin que el servicio solo sea gravado con el IGV u otro tributo al consumo que corresponda en el país donde el servicio sea consumido, es decir, usado, explotado o aprovechado.
- 4.3 La Ley N° 29646, vigente de enero del 2011 a Julio del 2012, pretendió hacer importantes cambios en el régimen de Exportación de Servicios, pero que fueron dejados sin efecto, porque afectaban operaciones fuera del ámbito de aplicación del IGV (como los servicios de profesionales independientes) y porque pretendió clasificar las exportaciones de servicios en base a parámetros fijados para asuntos de naturaleza distinta a la tributaria.
- 4.4 Al haberse eliminado el Apéndice V de la Ley del IGV, con la entrada en vigencia de la Ley N° 30641, y habiéndose establecido en la norma que para definir si el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular y otros medios de prueba, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal desempeñarán un rol fundamental para ir delimitando que operaciones deben o no calificar como Exportación de Servicios.

4.5 La inscripción en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT tiene efecto constitutivo para establecer que los servicios se consideren exportados, por expreso mandato legal. Si bien podría ser criticable que una exigencia formal, como la inscripción en un registro, al tener dicho efecto, constituya uno de los requisitos previstos para que una operación determinada pueda ser calificada como Exportación de Servicios, la incorporación del referido requisito debe entenderse justificable en un escenario normativo como el vigente, en que se ha eliminado la lista cerrada de operaciones que pueden ser así calificadas, a fin que la Administración Tributaria cuente con una herramienta adicional que le permita ejercer eficientemente sus facultades de fiscalización respecto de dichas operaciones, cuyo universo, sin lugar a dudas, se ha ampliado.

4.6 Existen operaciones de Exportación que se refieren a servicios, respecto de las cuales no se debe cumplir con los requisitos previstos en el quinto párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV para gozar de los beneficios a la exportación.

7. Bibliografía

Balbi, Rodolfo. "Aspectos técnicos de la generalización del IVA", en "El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina". Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET – OEA). Buenos Aires 1993.

Banco Central De Reserva Del Perú – Página Web (<http://www.bcrp.gob.pe/estadisticas/correlacionador-exportaciones-no-tradicionales-por-sector-economico.html>).

Celdeiro, Ernesto Carlos. Imposición a los Consumos. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires 1983.

Cosciani, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1969.

D'Alessandro Pereyra, Raúl. "Las importaciones y exportaciones de servicios en el IVA", en "El Impuesto al Valor Agregado y su Generalización en América Latina". Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de Estados Americanos (CIET – OEA). Buenos Aires 1993.

Due, John. La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1970.

Exposición De Motivos Del Decreto Legislativo N° 116. Página web: <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/julio/07/EXP-DL-1116.pdf>.

Exposición De Motivos De La Ley N° 30641. Página web: http://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Dictamenes/Proyectos_de_Ley/00543DC09MAY20170623.pdf.

Ezeta Carpio, Sergio. "El error no genera derecho, pero ¿puede generar el nacimiento de la obligación tributaria del IGV?". En Revista "Derecho & Sociedad", editada por estudiantes y egresados de la Facultad de Derecho de la PUCP. N° 43. Lima 2014.

Luque Bustamante, Javier. "El IVA en los negocios internacionales", en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), Volumen 28. Lima, junio 1995.

Manual Del Impuesto General A Las Ventas. Editorial Economía y Finanzas. Febrero 2018.

Revista Informe Tributario. Artículo "Modificaciones a la Ley del IGV sobre Exportación de Servicios dictadas por Ley N° 30641", en Vol. XXVI N° 316, Setiembre 2017.

Villanueva Gutiérrez, Walker. Tratado del IGV – Regímenes General y Especiales. Instituto Pacífico. Primera Edición. Lima, enero 2014.