
La Imposición al Consumo en el Perú

Algunos Comentarios en Torno a los Efectos del IVA en el Caso de Servicios

Jorge Bravo Cucci

*Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú
Asociado encargado del área tributaria del Estudio Llona & Bustamante*

1. Introducción y evolución de la imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado. Características técnicas y estado actual del modelo de imposición al consumo en el Perú

1.1. Orígenes de la Imposición al Valor Agregado

La imposición al consumo bajo la técnica del valor agregado tiene sus orígenes en Alemania en 1919 (Veredelte Umsatzsteuer). Sin embargo, no fue sino hasta 1954 en que se implementó en el ámbito normativo en Francia (Taxe sur la valeur ajoutée), luego de algunos intentos de introducirlo en el Japón a través de la misión de expertos norteamericanos dirigidos por el profesor SHOUP, cuyo objeto era sugerir mejoras al sistema tributario japonés. En 1967 la Comunidad Europea adoptó dicha técnica impositiva, de tal suerte que a la fecha, de los países miembros de la OCDE, únicamente tres no lo han adoptado todavía, entre ellos los Estados Unidos de América, aún cuando se conoce que desde 1994 existe una comisión que evalúa su implementación. En lo que respecta a Latinoamérica, la generalidad de países adoptan tal estructura impositiva.

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

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

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

En este régimen se incluye a determinado retiro de bienes, mas algunos servicios gravados (Apéndice II) y se incluye a la actividad de construcción. También se crea un Régimen Simplificado, para aquellos contribuyentes cuyas ventas totales en el año calendario anterior no superaban 200 UIT, y un Régimen de Inafectación, para las personas que no estuvieran organizadas bajo ninguna forma societaria y que hubieran vendido bienes por debajo de 350 UIT. El Decreto Legislativo N° 190 también consideró un Impuesto Especial, en sustitución del IBS, que gravaba las ventas al exterior de bienes calificados como productos de exportación tradicional.

Este régimen ha sufrido una serie de cambios hasta llegar al Decreto Legislativo N° 775 publicado el 31.12.93 y vigente a partir del 1.1.94 y que es, con

¹ ZOLLEZI MOLLER, Armando. «El Impuesto a las Ventas – Su evolución en el Perú». Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.



algunas variantes, el que nos rige actualmente, a través del Decreto Legislativo 821.

1.2. Estructura técnica del Impuesto General a las Ventas

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

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

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

El Impuesto General a las Ventas, estructurado como un Impuesto al Valor Agregado, es pues un gravamen indirecto sobre el consumo, cuya estructura evita los efectos de piramidación y acumulación, que por su diseño facilita el control por parte de la Administración Tributaria, no produciendo distorsión

económica respecto de la estructura de producción y distribución, propendiendo con ello a la neutralidad del impuesto². No obstante ello, se trata de un tributo de carácter regresivo³.

2. El IVA en las operaciones internacionales: el lugar de producción de efectos en el caso de los servicios

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

En ese contexto, el Impuesto General a las Ventas es un impuesto que grava las manifestaciones de riquezas traducidas en consumos, los cuales se producen por la realización de determinadas operaciones que se encuentran descritas y tipificadas en la ley, y que constituyen el aspecto material de la hipótesis de incidencia del citado impuesto. Tal es la razón por la cual se le cataloga como un impuesto indirecto, razón por la cual su aplicación debe regirse por el principio de territorialidad.

Sabido es sin embargo, que existen servicios que siendo prestados en un territorio, son consumidos en otro. Cobran así importancia los denominados principios de imposición en *país de origen* y en *país de destino*. Adoptándose el principio de país de destino, se grava el servicio en el país en el cual se efectúa el servicio, evitándose con ello la eliminación de doble imposición. Un país que adopta dicho principio, sólo gravará la importación (utilización) de servicios pero no la exportación de los mismos. A decir de PLAZAS VEGA:

*“ no los recaudan para sí, sino que de producirse el consumo, deben reconocer al Estado correspondiente, las sumas que hayan recaudado a título de Impuesto.”*⁴

2 Para John F. DUE, la gran ventaja del IVA es la neutralidad económica del mismo al evitar los efectos económicos adversos del impuesto sobre el volumen de ventas.

3 DUE señala que «...un impuesto al valor agregado proporcional y general que alcanza la renta consumida se comporta como un tributo regresivo sobre la renta personal, debido a que la parte del ingreso destinado al consumo, postergando al ahorro, disminuye al incrementar el nivel del ingreso, ya que el consumo tiene límite en la satisfacción individual.» DUE, Humberto. Impuesto al Valor Agregado. Errepar. pág. 9.

4 PLAZAS VEGA, Mauricio. *El IVA en los Negocios Internacionales*. XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. 1993, pág. 505.

Por el contrario, la adopción del principio de país de origen implica la afectación de las exportaciones y la inafectación de las importaciones, evitándose la existencia de “*fronteras fiscales*”, gravándose las transacciones como operaciones locales, razón por la cual dicho principio es fundamentalmente adoptado por países miembros de bloques de integración avanzados.

En relación a la adopción de los citados criterios de imposición, PLAZAS VEGA acota que:

“... es indispensable que los regímenes acojan las reglas de *país de origen* en comunidades integradas, o de *país de destino*, pero siempre en forma plena y completa. Cualquier obstáculo o limitación a una u otra regla, según sea el caso, puede generar distorsiones en el mercado mundial...”⁵

La adopción de los referidos principios de forma relativa o parcial no es de ninguna forma recomendable, y así también lo reconoce la doctrina. Sobre el particular, FAUSTO y LECCISOTTI han comentado los problemas relacionados a la evasión tributaria que se generaría, inclusive en sistemas tributarios armonizados como el de la Unión Europea, con la adopción de sistemas intermedios, como el denominado “*the restricted origin principle*” propuesto por el profesor SHIBATA, en virtud del cual se propone la adopción del criterio de imposición en país de origen respecto de operaciones comunitarias y el de imposición en el país de destino respecto de operaciones con los demás países⁶.

En cuando a los servicios, sólo nos queda indicar que de acuerdo a la legislación peruana, estos pueden ser *a*) prestados en el país, *b*) utilizados en el país, o *c*) exportados.

2.1. Servicio Prestado en el País

El artículo 3° literal c) numeral 1, segundo párrafo del TUO de la Ley del IGV aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece 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.

Sin embargo, por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, se incorpora un segundo párrafo al literal b) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, indicándose que *no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país o por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país*, siempre que el mismo

no sea consumido o empleado en el territorio nacional. Tal disposición es expedida con carácter interpretativo, vale decir, que de acuerdo al reglamentador ese fue siempre el mandato que emanaba de la Ley del IGV.

2.2. Servicio utilizado en el país

El artículo 2°, numeral 1, literal b), segundo párrafo del Reglamento de la Ley del IGV vigente, según texto modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, señala que un servicio es utilizado en el país, cuando siendo prestado por un *sujeto no domiciliado*, es *consumido o empleado* en el territorio nacional.

Se agrega en el tercer párrafo del citado numeral, que para efectos de la utilización de servicios, se considerará que el establecimiento permanente domiciliado en el exterior, de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, es un sujeto no domiciliado.

La norma dispone que el impuesto pagado por el usuario del servicio podrá ser utilizado como crédito fiscal pero recién al mes siguiente de haber sido pagado.

2.3. Exportación de Servicios

Finalmente, de conformidad con el artículo 9° numeral 1. del Reglamento de la Ley del IGV, para que un servicio se considere exportado se requiere; *a*) que se preste a título oneroso, *b*) que el exportador sea una persona *domiciliada en el país*, *c*) que el usuario

“La adopción de los referidos principios de forma relativa o parcial no es de ninguna forma recomendable, y así también lo reconoce la doctrina.”

5 Ibidem. Pág. 507.

6 FAUSTO Dominicanonio, LECCISOTTI Mario. *El Impuesto sobre el valor añadido en el país de origen y de destino: La política de la Unión Europea*. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pág. 795.



o beneficiario sea una persona *no domiciliada en el país* y d) que el *uso, explotación o aprovechamiento* de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar *íntegramente en el extranjero*. Pero no todo servicio que cumpla dichos requisitos se considerará exportado, pues adicionalmente, deberá encontrarse incluido en el Apéndice V del TUO de la Ley del IGV.

2.4. El lugar del consumo o empleo del servicio

Luego de tan breve explicación, intentaremos plasmar gráficamente en el siguiente cuadro, todas las alternativas posibles que pueden presentarse con relación a los servicios.

Caso	Prestador	Usuario	Lugar de prestación del servicio	Lugar de consumo o empleo del servicio	Apéndice V (Sólo para exportaciones de servicios)
1	Domiciliado	Domiciliado	País	País	No aplicable
2	Domiciliado	Domiciliado	País	Extranjero	Si
3	Domiciliado	Domiciliado	País	Extranjero	No
4	Domiciliado	Domiciliado	Extranjero	Extranjero	No aplicable
5	Domiciliado	Domiciliado	Extranjero	País	No aplicable
6	Domiciliado	No domiciliado	País	País	No aplicable
7	Domiciliado	No domiciliado	País	Extranjero	Si
8	Domiciliado	No domiciliado	País	Extranjero	No
9	Domiciliado	No domiciliado	Extranjero	Extranjero	Si
10	Domiciliado	No domiciliado	Extranjero	Extranjero	No
11	Domiciliado	No domiciliado	Extranjero	País	No aplicable
12	No domiciliado	Domiciliado	Extranjero	País	No aplicable
13	No domiciliado	Domiciliado	País	País	No aplicable
14	No domiciliado	Domiciliado	Extranjero	Extranjero	No aplicable
15	No domiciliado	Domiciliado	País	Extranjero	No aplicable
16	No domiciliado	No domiciliado	Extranjero	País	No aplicable
17	No domiciliado	No domiciliado	País	País	No aplicable

De una constatación sistemática de los textos legislativos vigentes en el Perú, y en una primera aproximación al tema, se pueden desprender las siguientes conclusiones:

- 1) Calificarán como prestación de servicios los supuestos descritos en los casos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 10 y 11.
- 2) Calificarán como exportación de servicios los supuestos descritos en los casos 7 y 9.
- 3) Calificarán como utilización de servicios los supuestos descritos en los casos 12, 13, 16 y 17.
- 4) Se encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto los supuestos descritos en los casos 14 y 15.

Sobre la base de las conclusiones, aparentemente categóricas y pacíficas a las que hemos arribado del mero análisis de los textos positivos, se pueden desprender una serie de interrogantes que se generan, muchas de ellas, por la incorporación del concepto de domicilio, criterio de conexión subjetivo que hasta la modificación introducida en la Ley del IGV a través de la Ley N° 27039, y previamente en el Reglamento a través del Decreto Supremo N° 136-96-EF, era privativo del Impuesto a la Renta.

Así por ejemplo, en el supuesto que se describe en el caso 8, es claro que aun cuando aplicando literalmente la norma estemos frente a un servicio prestado en el país, por su naturaleza, es supuesto de exportación de servicios no contenidos en el Apéndice V. En efecto, se trata de un servicio que si bien es prestado en el país por un domiciliado, es consumido o empleado por un no domiciliado en el exterior. Sobre el particular, diversos especialistas en nuestro medio han advertido que al gravar dichas operaciones se gravan consumos realizados fuera del territorio nacional y se irrespeta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, produciéndose el indeseado efecto de la exportación de impuestos. Es evidente que si el país donde se consumirá el servicio recoge el principio de imposición exclusiva en el país de destino y grava las importaciones (utilización) de servicios, adicionalmente a las distorsiones antes advertidas, se producirá un doble gravamen sobre la misma operación tornándola más onerosa.

Otro cuestionamiento intrigante se encuentra relacionado a los supuestos de hechos descritos en los casos 16 y 17. ¿Se trata en realidad de supuestos de utilización de servicios? Creemos que la respuesta pasa previamente por resolver cuándo un servicio es "*consumido o empleado en el territorio nacional*";

vale decir, si por tal expresión debe entenderse al lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, o por el contrario el lugar donde se obtiene el beneficio económico del mismo. Lo otro pasa por reconocer que tanto usuario como prestador del servicio son no domiciliados, a los efectos de determinar si debe mantenerse la regla de "inversión de polaridad" del contribuyente, y en todo caso, establecer a través de normas reglamentarias los procedimientos para el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias y los mecanismos de control que resulte necesarios, si es que ello se justifica por razones de política fiscal.

Pues bien, respecto a la expresión de consumo o empleo del servicio, sea en el país (utilización de servicios) o en el exterior (exportación de servicios), es evidente que sea cual fuere la concepción por la cual se opte, deberá ser uniforme tanto para las exportaciones como para las utilizaciones (importaciones) de servicios. No es lamentablemente ese el temperamento exhibido por el Tribunal Fiscal del Perú, pues mientras por RTF 1-2-2000 acoge la tesis del aprovechamiento económico para el caso de los servicios exportados, por RTF 225-5-2000 adopta la tesis del primer acto de disposición del servicio para las utilizaciones de servicios. Lamentablemente la ausencia de una definición clara del tema, en este caso necesaria, genera que ni el propio Tribunal Fiscal tenga un entendimiento armónico de la situación.

Nos parece que la tesis que responde de forma más coherente al objetivo perseguido por la Ley del IGV, es la de entender por lugar de consumo o empleo del servicio a aquél en el cual se produce el aprovechamiento económico del servicio, que es en el que entendemos ocurrirá el efecto perseguido por el impuesto, vale decir el consumo. El lugar donde el servicio comienza a prestarse, o si se quiere, donde inicialmente es dispuesto, no es, necesariamente, el lugar donde el aprovechamiento económico se producirá. La norma no pretende referirse al lugar donde el servicio es prestado sino a aquél en el cual el servicio es consumido. Y ello es más notorio en el caso de servicios de tracto sucesivo, en los cuales, pudiera ocurrir que una parte menor de las prestaciones se realicen en un territorio determinado, mientras que la parte fundamental de las mismas ocurra en otro país, siendo que, en nuestro entendimiento, el servicio debería entenderse consumido o empleado en éste último país.

2.5. Un caso paradigmático: La prestación de servicios en el exterior

Una constatación previa se hace necesaria; un servicio que es prestado en el exterior implica una



La Imposición al Consumo en el Perú...

actividad que ha sido desarrollada fuera del ámbito territorial del país. Ello sin embargo, no es suficiente elemento para considerar a dicha operación como no alcanzada con el impuesto, pues como ya lo hemos expresado, el IGV grava consumos en la medida que los mismos se realicen en el territorio peruano. Así las cosas, la ley prescribe con toda claridad que determinados servicios prestados en el exterior, se encontrarán gravados con el impuesto, en la medida que se trate de una utilización de servicios.

No obstante ello, surge un problema respecto de las prestaciones de servicios en el exterior que siendo efectuadas por sujetos domiciliados, son consumidos en el exterior o inclusive en el país. Al incorporarse la institución del domicilio a la legislación del IGV, se estableció que en general calificaba como prestación de servicios en el país, aquella realizada por un sujeto **domiciliado**. Y resulta que un sujeto domiciliado puede realizar operaciones fuera del territorio que para efectos del Impuesto a la Renta, eventualmente le retribuirán rentas afectas, en atención a que tributan por sus rentas de fuente mundial, lo que es perfectamente coherente con la estructura técnica adoptada por el legislador del Impuesto a la Renta. Sin embargo, esa coherencia no se ve replicada en el caso del IGV, por cuanto la adopción de tal criterio implica gravar la generalidad de operaciones que el sujeto realice, sean estas efectuadas en el país o en el extranjero, sin importar si los consumos relacionados a las mismas se realizan en el país o en el exterior.

Evidentemente tal constatación, advertida *ex post facto* por el legislador peruano, ha pretendido ser solucionada con la precisión de carácter interpretativo introducida al texto del Reglamento de la Ley del IGV por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF. Se pretende solucionar el problema, pero extrayendo una interpretación que no fluye de modo alguno de la literalidad de la Ley, mas sí de la estructura técnica adoptada por el IGV y del sentido común del ciudadano, que una prestación de servicios en el exterior, aún cuando sea efectuada por un sujeto domiciliado, no se

encontrará gravada con el impuesto en la medida que el consumo o empleo se realice en el exterior⁷. Debe ser dicho que la naturaleza jurídica de las instituciones termina muchas veces por imponerse a las regulaciones normativas. Creemos firmemente que ello amerita una necesaria modificación en el tenor de la norma, pues de lo contrario el reglamento transgrediría el Principio de Legalidad al variar los aspectos de la hipótesis de incidencia del IGV.

Si por un momento consideráramos que dicha interpretación es la correcta, se daría cabida al cuestionamiento de otras operaciones que no siendo en puridad prestaciones de servicios en el país, califican como tales por el hecho de ser prestadas por un sujeto domiciliado. Así por ejemplo, cabría preguntarse ¿Por qué razón se encuentran gravadas las prestaciones de servicios a sujetos domiciliados,

efectuadas en el país cuando el consumo o empleo se realiza en el exterior?, ¿cuál es la diferencia sustancial respecto del supuesto descrito en el caso 15?, ¿la calidad de domiciliado del prestador del servicio? ¿Y, qué hay respecto del supuesto descrito en el caso 11? Esperamos que tales interrogantes, más allá de atormentar o no a quien las lea, le sirvan de acicate y lo motive a efectuar una mayor meditación al respecto.

Otro tema que resulta interesante comentar es el siguiente, de acuerdo a la

interpretación efectuada por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, se ha señalado que en general no se encuentra gravada la prestación de servicios en el exterior que efectúe un sujeto domiciliado en la medida que se consuma en el exterior. Bajo esa hipótesis, se advierte que en realidad se tendría que los supuestos descritos en los casos 9 y 10 cumplirían con lo prescrito en la norma interpretativa. Resulta que los casos 9 y 10 son en realidad supuestos de exportación de servicios, con la diferencia que el servicio del caso 9, se encuentra contenido en el Apéndice V. ¿Quiere ello decir que aún cuando el supuesto del caso 10 no califica como exportación de servicios, representa una

“Debe ser dicho que la naturaleza jurídica de las instituciones termina muchas veces por imponerse a las regulaciones normativas.”


⁷ Aún cuando la norma interpretativa no lo dice, se tendría que inferir a *contrario sensu* que cuando el servicio es consumido en el país, la operación se encontrará gravada como una prestación de servicios. No obstante ello, para quienes optan por el entender que el consumo o empleo del servicio se da en el lugar del primer acto de disposición del servicio, dicha operación no debería encontrarse gravada con el Impuesto, pues la disposición del mismo habría ocurrido fuera del territorio nacional. En dicha interpretación, un servicio prestado en el exterior nunca podría ser consumido o empleado en el territorio nacional.

operación no comprendida en el ámbito de aplicación del IGV?. Válidamente podría concluirse en dicho sentido. Nos explicamos a continuación.

La doctrina ha discutido con fervor en torno a si las exportaciones (de bienes o servicios) califican para efectos de un Impuesto al Valor Agregado (IVA), como operaciones exoneradas, inafectas o por el contrario gravadas con tasa "0"⁸. Muy respetables autores, a los cuales adherimos nuestra línea de pensamiento, consideran que las exportaciones son operaciones gravadas con tasa "0", permitiendo con ello el recupero del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados a la operación de exportación, pues si la operación fuese considerada como inafecta o exonerada, no habría forma de viabilizar su devolución, por cuanto no estarían destinadas a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto. Para superar tal inconveniente técnico, hay quienes sostienen que la exportación se encuentra beneficiada con un régimen de exoneraciones con devolución⁹. Otro sector de opinión manifiesta que se trata de supuestos de no sujeción con descarga del crédito fiscal, posición que al igual que la anterior, tampoco cuenta con un soporte teórico medianamente adecuado, pues desde nuestra perspectiva, tratan de adecuar la realidad jurídica a sus esquemas teóricos y no viceversa como correspondería. Así, luego de tales elucubraciones tendríamos que para efectos del IGV las operaciones pueden ser gravadas, exoneradas, inafectas y exportaciones (gravadas pero con tasa "0").

En tal sentido, podría concluirse que aún cuando el supuesto descrito en el caso 10 no califica como una exportación de servicios, no es una operación que se encuentre dentro del ámbito de aplicación del impuesto, vale decir, es una operación inafecta. Con

ello es claro que el prestador del servicio no "exportará" impuestos, haciendo más competitivos sus servicios en el exterior, pero por otro lado, no se beneficiaría con el régimen del saldo a favor del exportador. Ello implicará que no podrá tomar como crédito fiscal, ni podrá pedir la devolución del IGV pagado en las compras de bienes y/ o servicios afectos que fueron necesarios para la operación de exportación, considerando el mismo como gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta, según corresponda.

Finalmente, respecto del supuesto de servicios prestados en el exterior por establecimientos permanentes domiciliados en el exterior de sujetos domiciliados en el país, nos queda claro que no estarán gravados *a*) si son prestados a sujetos no domiciliados y *b*) si son consumidos o empleados en el exterior. Adicionalmente, resulta también clara la norma al señalar que los servicios prestados por dichos establecimientos permanentes a sujetos domiciliados en el país calificará como utilización de servicios. Pero entendemos, que ello ocurre únicamente en los casos en los que el servicio es consumido o empleado en el territorio nacional. ¿Qué ocurrirá entonces con aquellos servicios que son consumidos en el exterior? Aún cuando la norma no ha regulado expresamente dicho aspecto, consideramos que dicho servicio no podría calificar como gravado, en tanto se trata de un servicio que no será consumido en el territorio nacional. Es precisamente el supuesto descrito en nuestro caso 14. De otro lado, si dicho establecimiento permanente utiliza un servicio de un no domiciliado, dicha operación no se encontraría gravada con el IGV, cuando el servicio no sea consumido o empleado en el país, ya que en caso contrario, se produciría un supuesto de utilización de servicios con la tipología del caso 16 

8 HERRERA MOLINA, Pedro. *El tipo cero en el IVA: su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su adecuación al Derecho Comunitario*. MARTINEZ LAJUNTE, ANTONIO. *El tipo cero y las exenciones tributarias*. FALCON Y TULLA, Ramón. *La ejecución de las Directivas de armonización fiscal a través de la Ley Anual de Presupuestos: fundamento y límites de esta técnica*.

9 Es de tal posición TEJERIZO LOPEZ. *Impuesto Sobre el Valor Añadido*. En: Curso de Derecho Tributario – Parte Especial. Marcial Pons, pág. 620.