

Primer Congreso Institucional
"El Sistema Tributario Peruano:
Propuesta para el 2000"

Impuestos al Consumo
Expositor: Dr. Javier Luque Bustamante
Jueves, 18 de Noviembre de 1999

EL ASPECTO ESPACIAL EN LAS HIPOTESIS DE AFECTACION DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

INTRODUCCION

Este trabajo, que se presenta dentro del marco del Primer Congreso Institucional organizado por la IFA - Grupo Peruano, IPDT e IPIDET y que está referido al Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000, tiene por objeto analizar el aspecto espacial de las distintas hipótesis de incidencia que existen en el Impuesto General a las Ventas.

Motiva este análisis la seguridad de que estamos ante uno de los aspectos menos logrados por el legislador al dibujar las distintas hipótesis de afectación con las que cuenta el Impuesto General a las Ventas. Sabido es que basta que falte uno de los aspectos constitutivos de una hipótesis de incidencia para que no pueda haber hecho imponible y, en consecuencia, no pueda generarse la obligación tributaria correspondiente, de ahí la importancia que para nosotros tiene el desarrollo de este trabajo.

Para estos efectos, hemos creído conveniente referirnos en la primera parte del trabajo a los aspectos generales que permiten comprender qué es la imposición indirecta al consumo, qué objetivos fiscales y extrafiscales persigue y, finalmente, qué características técnicas debe tener el impuesto escogido para que pueda alcanzar el logro de tales objetivos.

En la segunda parte nos referimos a lo que es una hipótesis de incidencia y a sus aspectos constitutivos, haciendo énfasis en el desarrollo del aspecto espacial.

Finalmente, en la tercera parte hacemos un análisis de la casuística relativa al aspecto espacial de cada una de las hipótesis de afectación que contiene el Impuesto General a las Ventas, en especial de aquellos casos que, en nuestra opinión, requieren de un reexamen del legislador, a fin de lograr el grado de precisión que se requiere para la mejor aplicación del impuesto.

PARTE I

CONSIDERACIONES GENERALES

1. Las limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria

La Constitución Política del Estado consagra los principios que delimitan el ejercicio del poder o potestad tributaria o, lo que es lo mismo, la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallen en su jurisdicción¹. Dicho poder no es una relación de fuerza ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho; de allí que debe ejercerse dentro de las limitaciones y con las responsabilidades que la Constitución y la Ley establecen.

Nadie niega, pues, la legitimidad del derecho que tiene el Estado para establecer cargas tributarias a sus miembros, pues éstos tienen el deber moral y social de contribuir al financiamiento de los servicios públicos. Sin embargo, dicha facultad no es ni podría ser absoluta o arbitraria, porque las personas tienen a su vez derechos fundamentales que el Estado está obligado a respetar y garantizar, uno de los cuales es el de la inviolabilidad de su propiedad privada, previsto en el Artículo 70 de la Constitución Política del Estado².

La existencia de los principios de imposición fiscal recogidos en la Constitución

¹ Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*, 2da edición, Vol. 1, pág. 279.

² "El derecho de propiedad es inviolable. El Estado lo garantiza. Se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley. A nadie puede privarse de su propiedad sino, exclusivamente, por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley, y previo pago en efectivo de indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Hay acción ante el Poder Judicial para contestar el valor de la propiedad que el Estado haya señalado en el procedimiento expropiatorio".

provee a los ciudadanos de la garantía necesaria para la protección de su derecho a la propiedad privada frente a las exacciones ilegítimas que pudiesen derivarse de la creación de tributos por el Estado.

Adoptamos la tesis de que la confiscación puede tener un origen cualitativo, cuando el impuesto es creado en contravención de cualesquiera de los principios constitucionales de imposición fiscal; o cuantitativo, cuando el monto o cuantía del tributo excede los límites que los contribuyentes pueden soportar equitativamente, esto es, cuando no responde a los principios de contraprestación, beneficio o capacidad contributiva inherentes a cada una de las especies tributarias: tasas, contribuciones e impuestos, respectivamente.

En el caso concreto de los impuestos, la capacidad contributiva es el indicador que permite establecer cuándo la exacción que realiza el Estado en el patrimonio de los particulares es razonable desde una perspectiva meramente cuantitativa. En este caso habrá confiscatoriedad cuando no haya proporcionalidad entre el gravamen y la capacidad de pago del sujeto pasivo, quedando éste en la obligación de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, con el objeto de hacer frente al abono del tributo con el producto que de ello obtenga.

De otro lado, la creación de impuestos no es un acto caprichoso, pues implica la selección de los hechos económicos que constituirán las hipótesis de incidencia con las características que denoten, de manera objetiva, capacidad de pago de los sujetos que resultarán incididos con el impuesto. Así, la capacidad contributiva debe ser apreciada en función de expresiones o manifestaciones de riqueza, como son el ingreso o su aplicación al gasto (consumo) o al ahorro (atesoramiento).

En conclusión, la observancia por el Estado de los principios constitucionales de imposición fiscal al crear tributos garantiza el respeto a los derechos fundamentales de la persona, la elección de reales expresiones de riqueza que expresen una verdadera capacidad contributiva como hipótesis de incidencia tributaria y el ejercicio adecuado de la potestad tributaria. De no ser así, se estaría vulnerando el derecho a la propiedad privada y no habría propiamente tributación, sino mera confiscación.

2. El consumo como expresión de capacidad contributiva

Con el objeto de ir adentrándonos en el tema que en esta oportunidad nos ocupa,



diremos que “la imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta”, considerando como principio rector lo que sostenía el filósofo inglés Hobbes en el sentido de que “la imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que aportan”.³

Al decir de Mauricio A. Plazas, “se ha ido llegando en las últimas décadas a la conclusión de que el consumo es un óptimo indicador de la capacidad contributiva”.⁴

Como hemos señalado, el gravamen sobre el gasto afecta la renta destinada al consumo y no al ahorro y, desde el punto de vista de la clasificación tradicional de los impuestos, puede aplicarse en forma directa o indirecta.

La referencia a un impuesto directo al gasto es más bien teórica debido a su escasa aplicación práctica,⁵ ya que presenta dificultades de control y administración al requerir de declaraciones periódicas semejantes a las de renta pero sobre la base de la determinación del gasto gravable y la consideración de gastos exentos o créditos tributarios.

Pese a no haber sido recogido en nuestro ordenamiento, cabe resaltar que técnicamente un impuesto directo al gasto ofrece la ventaja de posibilitar la progresividad a través del gravamen, esto es, de afectar en mayor grado a los contribuyentes con mayor capacidad de pago. En efecto, el profesor Nicholas Kaldor, en su obra *el Impuesto al Gasto*, examina la posibilidad real de un gravamen directo y progresivo sobre el gasto que reemplace al impuesto sobre la renta o que subsista temporal o definitivamente con éste. En tal caso, la base imponible no estaría conformada por el ingreso sino por la diferencia entre la renta obtenida y el ahorro, es decir por la renta consumida.⁶

Los impuestos indirectos al gasto, en cambio, han sido recogidos en casi la

³ Díez, Humberto P. *Impuesto al Valor Agregado*, ERREPAR, pág. 563.

⁴ Plazas Vega, Mauricio A. *El liberalismo y la teoría de los tributos*, pág. 497.

⁵ El Impuesto directo y personal sobre el gasto ha tenido aplicación en la India de 1956 a 1996, y en Ceilán, hoy Sri Lanka, de 1959 a 1963, país este último en el que se volvió adoptar en 1976.

⁶ Citado por Mauricio A. Plazas Vega, en *Introducción a la Teoría de los Tributos*, Editorial Temis, Santa Fé de Bogotá, Colombia, 1995, pág. 497.



totalidad de los países, por ser de fácil administración. En ellos es característico el fenómeno de la traslación, de manera que son típicos tributos al consumo en la medida en que efectivamente se trasladan hacia adelante a través de aumentos en los precios de los bienes y servicios gravados y provoquen, por tal razón, una disminución del ingreso - consumo⁷.

De lo que se trata es de afectar alguna o todas las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas a lo largo de la cadena de distribución y consumo. Como éstas tratarán de trasladar el impuesto en el precio de venta de sus productos o servicios, se estará gravando indirectamente al consumo como manifestación de capacidad contributiva, al ser el consumidor final el sujeto que soporte en definitiva la carga económica del impuesto.

3. Caracteres técnicos que debe revestir un Impuesto al Valor Agregado (IVA) para alcanzar los objetivos de recaudación y neutralidad

Tal como enseña Cosciani, “desde el punto de vista económico financiero el impuesto al valor agregado pertenece al género de impuesto a las transacciones, o sea a la circulación económica de los bienes”. Agrega dicho autor que “es característica esencial de este impuesto (...) la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores”.⁸

Reafirmando lo expuesto por Cosciani, nosotros diremos, recogiendo la definición esbozada por Humberto Diez, que “el IVA es un gravamen indirecto al consumo que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de impuesto, es decir, que lo que se encuentra sujeto a imposición no es el valor total sino el valor añadido por cada empresa que compone el ciclo de fabricación y de comercialización del bien o del servicio. El gravamen incide una

⁷ Plazas Vega, Mauricio A. Op. cit., págs. 398 y 399.

⁸ Cosciani, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Depalma Buenos Aires, 1969, pág. 172.

sola vez en el precio Final de los bienes y servicios al alcanzar el valor agregado de cada fase del ciclo económico, ya que la suma de valores añadidos por cada etapa corresponde al precio total del bien o servicio abonado por el consumidor”.⁹

El IVA es un impuesto:

- a) Indirecto, debido a que incide económicamente sobre el consumidor en la medida en que el contribuyente consiga trasladar el gravamen en el precio de venta de los bienes y servicios.
- b) Real, dado que el aspecto material de la hipótesis de incidencia se limita a la descripción de hechos con independencia de las condiciones personales del sujeto incidido por la imposición; a diferencia de lo que ocurre en los impuestos personales en los que el aspecto material de la hipótesis de incidencia toma en consideración ciertas cualidades, jurídicamente calificadas, del sujeto pasivo.¹⁰
- c) De carácter general, debido a que grava volúmenes globales de transacciones de bienes y servicios, a diferencia de la imposición selectiva al consumo que, como su propio nombre lo adelanta, comprende ciertas operaciones sobre determinados bienes y servicios.
- d) Plurifásico, porque alcanza a todas las transacciones del proceso de producción y circulación de bienes y servicios, a diferencia de lo que ocurre en un impuesto monofásico en el que sólo se alcanza una transferencia del proceso productivo distributivo, pudiendo aplicarse en la etapa primaria o industrial, en la etapa mayorista, o en la última fase de comercialización, es decir en cabeza del minorista.
- e) No acumulativo, porque permite deducir el impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios a través del proceso económico, estando sujeto a imposición únicamente el valor que adiciona cada empresa al producto hasta llegar al consumidor final; a diferencia de lo que ocurre en un impuesto acumulativo en el que todas las etapas estarán sujetas al pago del impuesto, aplicándose el impuesto en cada operación sobre un valor dentro del cual se encontrará incluido lo

⁹ Díez, Humberto P. Op. cit., pág. 5.

¹⁰ De acuerdo con la definición de Geraldo Ataliba, en Hipótesis de Incidencia Tributaria, págs. 170 y 171.

abonado por ese concepto en las etapas anteriores de la cadena de distribución consumo.

En efecto, el IVA “no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor (esto es, el valor agregado) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución, desde las materias primas hasta el producto terminado. Y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado”.¹¹

- f) Neutral en la configuración de los precios, al evitar los efectos de pirimidación y acumulación. La pirimidación se da cuando el aumento del precio final del producto o servicio por aplicación del tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el fisco. La acumulación es el efecto que se produce “por la multiplicación de la incidencia del gravamen sobre el precio final de los bienes o servicios y se da cuando la práctica de mercado es calcular los porcentajes agregativos de utilidad sobre el valor de los factores productivos incluyendo como costo el gravamen al consumo multifasético facturado por dentro”.¹² En otras palabras, habrá acumulación del impuesto, cuando el impuesto que grave una operación se aplique sobre un valor dentro del cual se encuentre incluido impuestos que afectaron fases anteriores de ciclo de producción y distribución, generándose así un efecto tipo cascada, al aplicarse impuesto sobre impuesto.
- g) Neutral en la configuración de la cadena de producción y distribución. Tal como señala Humberto Díez,¹³ el IVA no produce distorsiones económicas pues propende hacia una óptima neutralidad siempre que todas las etapas del proceso productivo distributivo se encuentren alcanzadas a una misma alícuota y que no exista ahuecamiento de la base de imposición en ninguna de las fases del mencionado ciclo económico; esto es, en tanto el impuesto sea general y global.

¹¹ Cosciani, Cesare. Op. cit., pág. 12.

¹² Díez, Humberto P. Op. cit., pág. 6.

¹³ Díez, Humberto P. Op. cit., págs. 7 y 8.

Así, un impuesto al consumo será neutral cuando no interfiera en las decisiones de los empresarios en lo que respecta al grado de integración, a la organización de la producción y a los procesos de distribución.

Resulta así que, en el IVA, la base sujeta a imposición en toda la cadena del proceso productivo no depende de la cantidad de fases o etapas del referido ciclo porque el impuesto incide una sola vez sobre el precio de los bienes o servicios de consumo. En cambio, un impuesto plurifásico en cascada propenderá a la integración empresarial para limitar el número de transacciones sujetas a imposición y un impuesto monofásico aplicado a nivel primario o industrial puede alterar los canales de distribución.

En conclusión, “la forma del impuesto sobre las ventas del tipo del valor añadido presenta la gran ventaja de su neutralidad económica. Evita los efectos económicos adversos del impuesto sobre el volumen de ventas, sin concentrar la carga en una sola fase. Puesto que el impuesto recae sólo sobre el valor añadido por cada empresa no sobre las ventas brutas la organización de la producción, el grado de integración y la localización de funciones específicas no afectan a la base impositiva global, siempre que el impuesto incida sobre todos los sectores, incluidos los minoristas”.¹⁴

- h) Que facilita a la administración tributaria el control de su aplicación, debido a su técnica de liquidación, cuando el sistema utilizado para la determinación de la base imponible es el de sustracción. El IVA es la modalidad que mejor posibilita un adecuado control cruzado de toda la cadena de distribución consumo del bien o servicio, debido a que los contribuyentes tienen interés en obtener de su proveedor las facturas que le permitan ejercer su crédito fiscal, realizando un control por oposición a la etapa anterior.

En efecto, tal como señala claramente Due “el comprador carece de incentivo para comprar a su proveedor sin pagar el impuesto (en tanto él no pueda evadirse del impuesto sobre sus ventas), porque si lo hace simplemente tendrá un crédito

¹⁴ Due, John F. Impuestos Indirectos. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.



impositivo menor que deducir y devengará un impuesto mayor por sus propias ventas".¹⁵

- i) Que favorece la integración económica internacional al permitir aplicar la modalidad de gravar el consumo en el país de destino, o la afectación en el país en el que el valor es añadido, lo que resulta ser de suma importancia en tiempos de globalización como los que nos ha tocado vivir.

En efecto, si un país desea fomentar su ritmo exportador debe tener presente que los productos deben salir del mismo libres de carga impositiva interna para poder competir con otros productos foráneos que no estén alcanzados o que estándolo se encuentren a un tipo impositivo inferior, levantando de este modo las barreras impositivas que distorsionan la libre competencia. Así, el bien exportado debe salir del país sin incluir costo alguno por imposición indirecta al consumo interno.

Para alcanzar dicho objetivo la legislación tributaria debe prever que la exportación de bienes se encuentre exenta de tributación pero que al mismo tiempo se le conceda al exportador, es decir al último eslabón de la cadena de producción y circulación de bienes, un crédito a su favor por el impuesto que ha abonado el producto durante su traslación en el mercado interno por todo el ciclo productivo.

En tal sentido, debe aplicarse la regla de tasa cero que funciona como si los bienes o servicios exentos estuvieran alcanzados a la alícuota cero al no generar débito fiscal, concediendo derecho al reintegro por el impuesto pagado hasta ese momento. Dicha regla libera de imposición no sólo al valor agregado por la última etapa sino a todo el valor agregado en la cadena del proceso productivo distributivo del bien o servicio.

De otra parte, los productos importados deben sufrir una igualación en materia impositiva respecto de tributos indirectos al consumo, protegiendo de esa manera el aparato productivo del país. En efecto, la importación de bienes debe encontrarse gravada con la misma alícuota que la prevista para la fabricación y venta de los productos internos, siendo la importación la primera operación de la cadena de producción - distribución del bien importado en el país de consumo.

¹⁵ Due, John F. Op. cit., pág. 70.

Es importante señalar que, salvo que al importador se le permitiera deducir como crédito fiscal, el impuesto pagado en el país de origen, lo cual sólo sería posible en el caso de operaciones realizadas en países que se encuentren en grados avanzados de integración económica, como es el caso de la Unión Europea, si el IVA gravara el consumo en el país de origen se adicionaría una carga fiscal innecesaria que obstaculizaría el comercio internacional. En esta modalidad, la exportación de bienes se encuentra gravada como si se tratase de una operación interna, de allí que se sostenga que con esta variante se exporta impuesto; en tanto la importación se encontraría excluida del ámbito de aplicación del impuesto, discriminando en contra de la producción nacional que sí se encontraría afecta al mismo.

- j) Regresivo, en razón a que la carga de la imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada en comparación con las clases más pudientes. En efecto, “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 parte del ingreso destinado al consumo, postergando el ahorro, disminuye al incrementar el nivel de ingreso, ya que el consumo tiene límite en la satisfacción individual”.¹⁶

No obstante, técnicamente el IVA puede admitir mecanismos para atenuar tal regresividad, como el establecimiento de exenciones a los bienes de primera necesidad como productos alimenticios y medicinas y la aplicación de tasas diferenciales en función de la mayor selectividad del consumo de los bienes y servicios. También coadyuva a combatir el efecto regresivo la coexistencia con otros tributos de carácter progresivo como el Impuesto a la Renta.

4. El Impuesto General a las Ventas como un Impuesto al Valor Agregado

Como sabemos, la imposición al consumo en el Perú está constituida por dos impuestos: uno de carácter general llamado Impuesto General a las Ventas (IGV) y otro de carácter selectivo, denominado Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

El IGV es un impuesto estructurado bajo la modalidad del valor agregado, siendo en consecuencia un impuesto indirecto, plurifásico, no acumulativo, y de tasa

¹⁶ Díez, Humberto P. Op. cit., pág. 9.



única, salvo una pequeña excepción en el caso de la venta de arroz entre pequeños agricultores. El método de determinación del impuesto que adopta es el de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto; de deducciones financieras en cuanto a la extensión del crédito fiscal y de tipo consumo en el tratamiento de los bienes de capital.

De acuerdo con ello, el impuesto a pagar resulta de la diferencia entre el impuesto que grava las ventas de bienes y servicios realizadas en un período y el impuesto que afecte las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas dentro del mismo período.

De acuerdo con lo expuesto en el punto anterior, los objetivos que debe alcanzar el IGV como un impuesto al valor agregado son: neutralidad, recaudación y favorecer la integración económica internacional. El efecto regresivo del impuesto es atenuado con la aplicación del ISC; sin embargo, la aplicación conjunta de ambos impuestos y la inclusión de este último en la base imponible del IGV genera la acumulación en el precio.

Los caracteres técnicos que debe revestir nuestro IGV para poder lograr sus objetivos de recaudación y rentabilidad son:

- a) Debe ser neutral respecto de la formación de la cadena de producción y distribución y la configuración de los precios; esto es, no debe causar distorsiones económicas como la integración vertical de las empresas ni la piramidación del precio o la acumulación del impuesto. Para ello, el IGV debe continuar alcanzando a todas las etapas o fases del proceso productivo distributivo, sin excepción y a todos los bienes y servicios. La generalización garantiza plenamente la neutralidad del tributo, de donde resulta que, en lo posible, las exoneraciones debieran quedar eliminadas.
- b) Debe generar una recaudación satisfactoria al Fisco. Como hemos señalado, la técnica del IVA favorece el control por oposición a la etapa anterior; dado que cuando un contribuyente del impuesto adquiere bienes y servicios deberá exigir de sus proveedores la factura correspondiente a efecto de ejercer el crédito fiscal. Además, como el impuesto grava todas las etapas del proceso productivo distributivo, en caso de evasión en alguna de ellas, no se habrá perdido el íntegro del impuesto a recaudar, como sí podría ocurrir en un impuesto monofásico etapa final.



c) Debe favorecer la integración económica internacional. Para ello debe aplicarse el principio de imposición en el país de destino, esto es, el consumo debe gravarse en el lugar donde tal manifestación de riqueza se expresa. Los bienes y servicios exportados deben salir del país libres de carga impositiva, para lo cual las exportaciones, sin excepción, deben estar exentas y el exportador debería poder solicitar el reintegro del impuesto que grave al producto durante su ciclo de producción. Además, las importaciones deben encontrarse gravadas con una alícuota igual que la prevista para la etapa de fabricación y venta de productos internos.

De este modo, el IGV debe afectar a las operaciones que impliquen consumos en el país a través de todo el ciclo productivo - distributivo, siendo la importación la primera fase de dicho ciclo respecto de los bienes de origen foráneo.

La tarea a la que nos abocaremos es la de analizar si las normas que regulan el IGV son las adecuadas para alcanzar los objetivos a los que nos hemos referido. Sin embargo, como hemos mencionado en la parte introductoria, centraremos dicho análisis en el aspecto espacial de las diferentes hipótesis de incidencia, por tratarse de uno de los aspectos que, desde una perspectiva técnica, no han sido objeto de mayor cuestionamiento por la doctrina nacional.

PARTE II

EL ASPECTO ESPACIAL DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

1. La hipótesis de incidencia tributaria

Como sabemos, la estructura de las normas tributarias es idéntica a la de las demás normas jurídicas, pues encierra una hipótesis, un mandato y una sanción.¹⁷ La hipótesis implica una abstracción; la descripción de un hecho cuya ocurrencia en la realidad resulta material y jurídicamente posible. Cuando ésta se realiza deja de ser una hipótesis para convertirse en un hecho concreto, que en el caso particular de las normas tributarias es el hecho imponible.

¹⁷ Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 45.



Por su parte, el mandato es la consecuencia atribuible a la realización de la hipótesis, esto es, a su materialización o concreción en la realidad. De este modo, podemos decir que las normas jurídicas tienen una estructura lógica de tipo condicional; pues la ocurrencia real del hecho descrito en la norma en forma abstracta, determina que la consecuencia jurídica que se encontraba sujeta a condición se torne eficaz.

En materia tributaria, la realización de la hipótesis también supone la atribución de un mandato, cual es el de pagar el tributo. Por ello, ocurrido el hecho previsto en la hipótesis legal, se dice que el mandato “incide” sobre aquél. Ataliba señala que “se acostumbra denominar incidencia al fenómeno específicamente jurídico de subsunción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma”.¹⁸

Finalmente, el tercer elemento que completa la estructura lógica de la norma jurídica es la sanción; que es la consecuencia jurídica que se desencadena en caso de que el mandato sea desobedecido. Como sabemos, la sanción no siempre representa un castigo; también se refiere a la ejecución forzada del deber no cumplido. Si no existiera sanción frente al incumplimiento la norma jurídica se tornaría ineficaz.

Lo dicho hasta ahora podría parecer un mero recuento filosófico carente de utilidad práctica; pero creemos que ello no es así, en razón de que el objeto de nuestro análisis es una ley tributaria que, como cualquier otra norma de derecho, está provista de estas características. En efecto, la hipótesis de incidencia es la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.¹⁹ Es, por tanto, la hipótesis de la norma jurídica a la que nos hemos estado refiriendo.

Como hemos señalado, a la realización de la hipótesis de incidencia o verificación del hecho imponible, sucederá el fenómeno de la incidencia; esto es, la atribución de la consecuencia jurídica de la imposición. Dicho mandato estará constituido por la obligación de pagar el tributo que, por lo general, es una prestación pecuniaria. En caso de incumplimiento, se procederá a aplicar las sanciones

¹⁸ Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 50.

¹⁹ Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 66.

previstas en la ley, vinculadas básicamente al pago de intereses y multas y a la exigibilidad forzosa del pago.

Como puede apreciarse, el punto de partida de esta secuela lógica está en la hipótesis de incidencia; de donde resulta de suma importancia la obtención de un cabal conocimiento de sus alcances y contenido, a fin de poder determinar la realización de hechos imposables y así atribuirles las consecuencias que hemos descrito anteriormente.

Ataliba señala que la hipótesis de incidencia, en cuanto categoría jurídica, es una e indivisible. Añade que se trata de un ente lógico jurídico unitario e inescindible y que el legislador, al establecerla, puede elegir innumerables hechos y elementos de hecho extraídos del mundo pre jurídico. Desde una perspectiva pre jurídica, estos hechos componen un todo complejo, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados, en cambio, son una unidad, una sola cosa.²⁰

Sin embargo, la indivisibilidad de la hipótesis de incidencia no está en contradicción con el reconocimiento de diversos aspectos esenciales en la misma que pueden ser objeto de estudio considerados unitariamente. En efecto, el hecho descrito en la hipótesis debe realizarse en un tiempo y lugar determinados y debe ser atribuible a un sujeto que cumpla con el mandato de pagar el tributo o que se responsabilice por su incumplimiento, el mismo que debe cuantificarse de acuerdo con lo establecido en dicha hipótesis.

La identificación de cada uno de estos aspectos facilita indudablemente la comprensión de los alcances de la hipótesis de incidencia y permite detectar las deficiencias técnicas que pudieran afectar al tributo. Una labor exegética que no se oriente hacia el reconocimiento de los diversos aspectos de la hipótesis de incidencia o que no propenda a su integración no obtendrá resultados científicos válidos.

En este sentido se pronuncia también Ataliba cuando señala que si bien la hipótesis de incidencia es una unidad conceptual, su estudio puede ser encarado

²⁰ Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 73.



bajo diferentes prismas sin privarla de su carácter unitario y sin que la comprensión y estudio de un aspecto pueda permitir desatender o ignorar los demás.²¹

Nosotros, como ya hemos adelantado, por limitaciones de espacio y tiempo, hemos creído conveniente centrar nuestro análisis en el aspecto espacial de las diferentes hipótesis de incidencia descritas en el Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo 055-99-EF (en adelante Ley del IGV); sin que ello signifique negar la unidad de las mismas y la necesaria concurrencia de los demás aspectos para que el fenómeno de la imposición se presente.

2. Aspecto espacial y territorialidad

Como sabemos, “se denomina aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia relevantes para la configuración del hecho imponible”.²² En efecto, la determinación del lugar donde debe ser realizado el aspecto material de la hipótesis de incidencia es esencial para configurar la obligación tributaria, toda vez que éste debe producirse dentro del ámbito de competencia de la ley tributaria para que la misma le sea aplicable. Ello es consecuencia del principio general de territorialidad de la ley que resulta ser perfectamente aplicable al derecho tributario.

Las leyes tributarias, como la generalidad de las leyes, se rigen por el principio de territorialidad, según el cual la ley se aplica dentro de los alcances de la jurisdicción territorial del titular de la potestad tributaria que las dicta. Se dice que dicho principio “es la fuerza obligatoria de las leyes y demás disposiciones generales para cuantos habiten el territorio del Estado o de la autoridad que las dicta”.²³

De lo que se trata es de establecer el alcance territorial o espacial del poder de imposición del órgano estatal; problema al que se suma el de definir qué es territorio.

Existe opinión generalizada en el sentido de que por territorio no debe entenderse

²¹ Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 90.

²² Ataliba, Geraldo. Op. cit., pág. 121.

²³ Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Eliasta, Argentina, 1989, pág. 54.

sólo el territorio terrestre, sino también el espacio aéreo y las aguas donde el titular ejerce jurisdicción. Al respecto el Artículo 54 de la Constitución Política del Estado establece que el territorio comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que lo cubre.

Añade dicha norma constitucional que el dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley; sobre éste y sobre el espacio aéreo que cubre su territorio, el Estado ejerce soberanía, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de acuerdo con la ley y los tratados ratificados por el Estado.

En relación con las embajadas extranjeras se ha sostenido que gozan de extraterritorialidad diplomática pero no tributaria. Por tanto, se entiende que están en territorio del Estado en el que se encuentren acreditadas y sometidas, en principio, a la legislación tributaria del país, sin perjuicio de las inmunidades, privilegios y franquicias que internacionalmente se les reconocen.

Cabe precisar que el concepto de territorio para efectos tributarios no necesariamente se circunscribe al de un Estado. Así, puede calificar como territorio el correspondiente a un conjunto de Estados, cuando éstos forman parte de un Acuerdo de Integración. Tal es el caso de la Comunidad Económica Europea que se caracteriza por la desaparición de las fronteras fiscales con un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual, las operaciones entre países miembros se rigen por el principio de imposición en el país de origen, en tanto que en las operaciones con terceros países, se aplica el principio de imposición en el país de destino.

De otro lado, con el objeto de evitar la doble imposición internacional, la doctrina jurídica ha desarrollado diversos principios o criterios para la atribución de potestad tributaria, los mismos que han sido plasmados en la legislación de los países y en los convenios internacionales. Así como resulta fundamental precisar si un determinado hecho constituye un hecho generador de obligaciones tributarias, también lo es fijar a qué Estado quedará sometido tal hecho; esto es, quién será el titular de la potestad tributaria.

A menudo algunos hechos ocurren en un territorio pero generan obligaciones tributarias en un Estado diferente. Según expone Dino Jarach, lo que es de



alcance internacional no son las normas sino los hechos, que pueden exceder el ámbito territorial y quedar sometidas a la imposición de normas de derecho tributario interno de un Estado distinto de aquél en que han ocurrido dichos hechos.²⁴ Por ello, coincidimos con Ross cuando dice que no debe hablarse de eficacia extraterritorial de la ley; sino de extensión de la ley a hechos extraterritoriales.²⁵

Como sabemos, para que exista obligación tributaria debe establecerse una relación o vinculación jurídica entre el sujeto que detenta la potestad tributaria con el hecho generador de ella y el sujeto pasivo de la misma. En virtud de esta vinculación, el titular de la potestad tributaria (que normalmente es el sujeto activo o acreedor) puede exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la prestación tributaria que es el objeto de la obligación. Tal vinculación es atribuida en base a los criterios de conexión consagrados en las leyes tributarias de los Estados, los que pueden ser de tipo político (nacionalidad o ciudadanía); de tipo territorial (domicilio o residencia); o de tipo económico (criterio de la fuente).

Suscintamente diremos que los Estados que basan su potestad tributaria en el criterio de la nacionalidad o ciudadanía, la ejercen sobre los hechos generadores realizados por sus nacionales, aún cuando se desarrollen en el territorio de otro Estado y con prescindencia de su domicilio. En cambio, cuando un Estado adopta el criterio del domicilio, la vinculación con la obligación tributaria se da en la medida que el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia dentro de los límites territoriales de aquél. De este modo, el domiciliado queda sometido a la potestad del Estado de su domicilio, no sólo respecto de las obligaciones generadas en el territorio de dicho Estado, sino también, por lo general, respecto de las generadas en el territorio de otros Estados. Es lo que en materia del Impuesto a la Renta todos conocemos como renta mundial.

Finalmente, los Estados que aplican el criterio de la fuente ejercen su potestad sobre los sujetos que poseen ingresos cuyas fuentes de encuentran en su territorio, cualquiera sea la nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto pasivo. Como puede apreciarse, lo relevante es que la fuente productora de rentas o ingresos se

²⁴ Citado por Jaime Ross. Curso de Derecho Tributario: Derecho Sustantivo Tributario, CIET, 1974, pág. 275.

²⁵ Ross, Jaime. Op. cit., pág. 118.

encuentre ubicada en el territorio del Estado que pretende atribuirse potestad tributaria. Este criterio corresponde jurídicamente a la aplicación del principio de territorialidad de la norma tributaria, como derivado de la soberanía fiscal del Estado.

Cabe añadir que el fenómeno de la doble imposición internacional puede presentarse aún cuando los Estados apliquen el mismo criterio de conexión, por la atribución de diferentes definiciones o aplicaciones al correspondiente principio jurisdiccional.

En relación con el IVA, el mecanismo utilizado para evitar la doble tributación en las actividades que trascienden las fronteras nacionales es gravar únicamente las operaciones efectuadas en el territorio nacional y desgravar lo ejecutado en el exterior.

Como hemos venido señalando, desde un punto de vista jurídico, dicho tributo recae sobre las ventas o prestaciones de servicios, es decir, sobre los negocios jurídicos considerados desde la perspectiva dinámica de quienes movilizan recursos económicos para satisfacer necesidades individuales o colectivas; en tanto que, desde una perspectiva económica, el impuesto grava las compras o utilizaciones de servicios, porque el destinatario económico de esta modalidad de imposición es el consumidor.

Si en lo que atañe a la sujeción pasiva cabe hacer esa clase de consideraciones, también es del caso advertir que, en lo que toca a la sujeción activa, fluye con claridad que el Estado habilitado para percibir definitivamente el importe del gravamen debe ser aquél en el cual tiene ocurrencia el acontecimiento de consumo.

Cuando el vendedor o prestador del servicio y el consumidor operan en el mismo territorio no hay mayores problemas porque ambos se sujetan al ámbito del impuesto. Pero no ocurre lo mismo cuando el proceso económico se desarrolla en más de una jurisdicción. El sistema del IVA ha sido concebido para que el Estado titular del derecho a percibir el tributo lo recaude en función al valor total del consumo realizado por el adquirente del bien final o destinatario del servicio, pero no en un solo acto, sino de manera paulatina, a medida que se conforman los diferentes componentes del precio total.

Las leyes nacionales establecen reglas para que el Fisco perciba una suma



equivalente al resultado de aplicar la tasa del impuesto al valor agregado por el agente. Es claro que el pago de ese impuesto al valor agregado es un verdadero anticipo que percibe el Estado a cuenta del impuesto que en definitiva asumirá el consumidor final. Si estos "anticipos" los percibe el mismo Estado que en el que en definitiva se da el consumo, el IVA funciona perfectamente. Pero cuando una parte de esos adelantos los percibe un Estado distinto de aquél en el que en definitiva se verifica el consumo, se deben dar mecanismos para que lo recaudado por el primer Estado sea finalmente percibido por aquél en que se produjo el consumo.

Como puede observarse, de lo que se trata es de evitar que en forma adicional a la recaudación efectuada por el país de consumo, los países de origen recauden para sí, de modo definitivo y a título de impuesto, sumas relacionadas con valores agregados por los agentes económicos productores.

Frente a ello, surgen dos posibles mecanismos para alcanzar el objetivo mencionado de que el Estado donde se produce el consumo perciba el total del impuesto: El régimen de tributación en el país de destino con exención (tasa cero) para los bienes y servicios exportados; y, el régimen de imposición en el país de origen con reembolso de los impuestos sobre valores agregados precedentes al consumo final por parte del Estado recaudador y a favor del Estado en que tiene lugar el consumo. Como sabemos, la adopción del primero de los regímenes es el más adecuado porque no afecta la neutralidad y equidad del gravamen.

En consecuencia, si económicamente el impuesto sobre las ventas pretende afectar el consumo, resulta forzoso concluir que el país a cuyas arcas debe agregarse el impuesto es el del consumidor y no de quien facilita el consumo a través del suministro de bienes y servicios.

En materia de imposición a la renta, el legislador tributario puede adoptar cualquiera de los criterios de conexión expuestos para atribuir la potestad tributaria. Como sabemos, en nuestro país se aplican tanto el criterio del domicilio como el de la fuente. En cambio, tratándose de la imposición al consumo, el criterio que debe aplicarse es el territorial, en razón de que el IVA es un impuesto esencialmente real y no personal que debe alcanzar, jurídicamente a las operaciones realizadas en cierto territorio.

La aplicación del principio de territorialidad supone establecer dónde se

encuentran situados los diversos bienes y servicios al momento de ocurrir el aspecto material de la hipótesis de incidencia. En algunos casos, dicha tarea no reviste mayor dificultad, como es el caso de la fijación de los bienes muebles corporales e inmuebles. Tratándose de los primeros debe atribuirse potestad tributaria al Estado en cuyo territorio se encuentran situados al producirse su entrega o al iniciarse su envío o transporte; en relación con los segundos, la calificación legal es aún más simple por encontrarse arraigados al suelo del Estado que ostenta la potestad tributaria.

En el caso de las aeronaves, navíos y demás vehículos de transporte afectados al tráfico internacional, el criterio de ubicación física no resulta adecuado para la correcta aplicación del principio de territorialidad, dado que, por su naturaleza, estos bienes no se sitúan en un lugar fijo. Al respecto, un sector de la doctrina ha planteado que todos los Estados en los que se realizan las operaciones tienen derecho a gravar estos bienes. Otros, en cambio, se inclinan por atribuir potestad tributaria a un solo Estado.

Por su parte, los países miembros del Acuerdo de Cartagena han arribado a una solución que reúne las condiciones de simplicidad administrativa y practicidad; al haber considerado que estos bienes se encuentran situados en el Estado en el cual se haya registrada su propiedad, atribuyéndose, en aplicación del principio de territorialidad, la potestad tributaria en forma exclusiva a dicho Estado.

Finalmente, debemos referirnos a los bienes incorporeales cuya ubicación de manera objetiva resulta imposible. En este caso, se debe apelar a soluciones legislativas, pudiendo considerarse situados en el lugar donde se encuentran registrados, de ser el caso, o en el país del domicilio o residencia del proveedor. Más adelante realizaremos un análisis exhaustivo del tema al referirnos a las transacciones que tienen por objeto bienes intangibles.

En materia de servicios, la cuestión también resulta complicada dada la ausencia de soporte material de la operación, siendo necesario acudir a presunciones de territorialidad fundadas en la residencia de las partes intervinientes en la operación. Básicamente son dos los criterios de localización esbozados por la doctrina: (1) el de utilización del servicio, que resulta ser más acorde con el objetivo económico y la técnica del IVA pero que reviste dificultades prácticas; y (2) el del lugar de ejecución del servicio.

El primero de los mencionados criterios está referido a que los servicios se entienden prestados en el lugar donde son utilizados o explotados. El principal problema que se enfrenta en torno a este criterio radica en la dificultada de dar una noción unívoca al término "utilización". Al respecto son dos las soluciones que ha planteado la doctrina europea: (1.1) tener en cuenta el lugar de utilización efectiva del servicio; o, (1.2) considerar que el servicio es prestado en el lugar donde el beneficiario del mismo mantiene su residencia.

Cuando se emplea el criterio del lugar de utilización efectiva del servicio, éste debe apreciarse en sí mismo, en su materialidad, cualquiera sea la persona que lo utilice. A manera de ejemplo, bajo esta óptica un servicio de corretaje debería entenderse prestado en el lugar donde se encuentra el bien materia del mismo. Pese a las bondades técnicas de este criterio que fue producido por la jurisprudencia francesa, en la práctica resulta de poca utilidad cuando nos enfrentamos a servicios plenamente inmateriales.

Por otra parte, el lugar de establecimiento del beneficiario del servicio es un criterio que ha sido desarrollado en Bélgica e implica que el servicio se entiende prestado en el país cuando es suministrado a una persona establecida en él. Si bien, esta posición responde técnicamente al principio de imposición en el país de consumo cabe preguntarnos, junto a Derouin, "si el criterio de imposición en el lugar de imposición, atractivo a priori, no es, de hecho, casi inalcanzable y si no conviene recurrir al criterio menos puro pero más práctico del lugar de prestación del servicio".²⁶

De otro lado, el empleo del criterio del lugar de ejecución de la prestación del servicio también admite dos posiciones. La primera supone que el servicio se realiza en el lugar en el que su prestación se hace efectiva; esto es, que cualquier prestación se considera efectuada en el interior del país cuando el empresario lo realiza, exclusivamente o en gran parte, dentro de él; o cuando éste tolera un acto o una situación o se compromete a no realizar un acto en el interior del país. En Irlanda se concibe que el servicio que tiene por objeto una prestación de no hacer se entiende realizado en el lugar en donde reside la persona responsable de la omisión.

²⁶ Derouin, Phillippe. El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E., Editorial de Derecho Financiero, 1981, pág. 564.

De acuerdo con la segunda posición que, por cierto, es la más aceptada por los países que adoptan el IVA, como es el caso peruano, se considera que el servicio se realiza en el lugar de establecimiento de quien presta el servicio. Este criterio fue desarrollado en Holanda y ha sido recogido por la Comunidad Económica Europea; en el Reino Unido el criterio es conocido como "*place of business*". Al hablar de establecimiento nos referimos al domicilio, sede o establecimiento permanente de un extranjero en el país.

La doctrina también reconoce que ciertos servicios, como el de transporte internacional, la actividad de seguros o los servicios telemáticos relacionados con el uso del espectro electromagnético, requieren de normas especiales en razón de que, por su naturaleza, se desarrollan en el territorio de más de un Estado.

Por ejemplo, en los países que adoptan el criterio de la residencia de quien presta el servicio o el criterio de ejecución efectiva de la prestación (lugar de ejecución efectiva del servicio) funciona la regla general de considerar que las prestaciones de transporte tienen lugar en el territorio nacional por la parte del trayecto allí realizado. En cambio, en los países que aplican el criterio de utilización es necesario recurrir a presunciones en relación, bien de la residencia de las partes o bien de la residencia de quien presta el servicio; la prueba en contrario suele estar dada por la utilización del servicio en el extranjero.

A manera de conclusión, podemos decir que el elemento jurisdiccional del hecho imponible define el ámbito espacial del impuesto, pues permite establecer cuándo las operaciones encuadradas en los hechos imponibles que contempla la ley deben considerarse vinculadas al país que aplica el tributo, para quedar por ello sometidas a imposición.

Estamos de acuerdo con Balbi cuando señala que "dado que por las características del IVA, su base de imposición está configurada por el consumo final realizado en el interior del país, en principio deberán imponerse todas las operaciones que resulten vinculadas con ese consumo. Sin embargo, como los hechos imponibles que considera este impuesto se encuentran constituidos por operaciones, la forma de obtener ese resultado consiste en definir su territorialidad tomando en cuenta el lugar en el que aquéllas se reputan realizadas, incluyendo a las importaciones".²⁷

²⁷ Balbi, Rodolfo Alberto. Aspectos Técnicos de la Generalización del IVA, El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina, Organización de Estados Americanos, Centro de Estudios Americanos, Ediciones Interoceanicas S.A., Buenos Aires, Argentina, 1993, pág. 118.



Además, y como señalamos al iniciar este trabajo, al ser el IVA técnicamente un impuesto sobre las transacciones y económicamente un impuesto sobre el gasto, ello trae como consecuencia que el mismo deba extenderse a algunas operaciones que no presentan el carácter de transacción, sino que constituyen un gasto, como los retiros constituidos por entregas a sí mismo o autoconsumos. Traemos ello a colación, porque esta doble naturaleza sirve de fundamento para que el impuesto extienda su aplicación territorial a gravar el consumo efectuado en el país sin que haya transacción (importación) y para que se desgraven las operaciones efectuadas en el territorio y que no dan lugar a consumo, como en el caso de las exportaciones.

PARTE III

ANÁLISIS DEL ASPECTO ESPACIAL DE LAS DIFERENTES HIPÓTESIS DE INCIDENCIA CONTENIDAS EN LA LEY DEL IGV

1. Venta en el país de bienes muebles

Como sabemos, el IGV grava la venta en el país de bienes muebles.²⁸ Tal operación se entiende realizada en el país cuando los bienes que son objeto de la misma se encuentran ubicados en el territorio nacional. De este modo, nuestra Ley ha optado, al enunciar el hecho imponible y regular la territorialidad del impuesto, por considerar la situación o ubicación de los bienes materia de la operación, en lugar de atender al lugar de celebración del contrato de transferencia o de pago de la contraprestación.

Es de precisar, que para estos efectos debe estarse a la situación configurada al momento de devengarse la obligación tributaria; esto es, debe verificarse si los bienes objeto de la transferencia se encontraban en el país al ocurrir el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia; existiendo de este modo una directa

²⁸ Se considera operación de venta a todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, y a los retiros de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados en la Ley y su Reglamento.

vinculación entre los aspectos espacial y temporal.

Para determinar el lugar de fijación o ubicación de los bienes materia de la venta deberá atenderse a los criterios a los que nos referimos en el capítulo anterior, relativos a la aplicación del principio de territorialidad en función de la naturaleza jurídica de los diversos bienes que encuadran en la definición de bienes muebles que recoge la Ley del IGV y de la cual nos ocuparemos a continuación.

Además, debe tenerse presente que, aunque no se encuentre expresamente establecido en las disposiciones legales del IGV, no basta que un bien se encuentre situado en el territorio nacional para que su transferencia se considere comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto; se requiere que el bien sea consumido en el país. Ello es consecuencia de la aplicación del principio de imposición en el país de destino que supone afectar con el impuesto a las importaciones y desgravar la venta de bienes que serán objeto de exportación.

1.1 Situación de los bienes de origen nacional

Si bien sabemos que, en aplicación del principio de neutralidad, no puede darse tratamientos diferenciales a los bienes en función de su origen nacional o extranjero, conviene analizar su situación legal por separado a efecto de facilitar su comprensión.

La Ley del IGV establece que son bienes muebles los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

En tal sentido, el impuesto alcanza, como podemos observar, a las operaciones de venta que se realicen respecto de bienes tangibles e intangibles.

a) Bienes muebles tangibles

En relación con estos bienes, se ha recogido el criterio generalizado de considerarlos ubicados en el lugar donde estos se encuentren situados al momento



de la venta.²⁹ Este criterio es coincidente con la doctrina europea que asume como criterio de localización, el de lugar de expedición del bien, si éste fuera objeto de transporte o el de lugar donde se encuentra el bien en el momento de la entrega, si el bien no es transportado.³⁰

Esta posición ha sido también adoptada por las legislaciones de otros países latinoamericanos como Argentina, Venezuela, Chile y Uruguay; y países europeos como Portugal, España e Italia, respecto de sus operaciones interiores, esto es, de aquéllas que no se realizan entre países de la Comunidad Económica Europea, en el marco de la Sexta Directiva de dicha Comunidad.

En consecuencia, basta que los bienes se encuentren ubicados en el territorio nacional al momento de efectuarse la entrega o de la emisión del comprobante de pago (momento en que nace la obligación tributaria) para que se considere cumplido el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia.

En relación a este tema, merece un análisis especial los casos referidos a: (i) la venta de bienes que por su naturaleza suelen encontrarse transitoriamente fuera del país; (ii) la venta de bienes intangibles; (iii) la venta de bienes que serán objeto de exportación o que ya han sido exportados; y, (iii) los pagos anticipados a la entrega del bien; asuntos a los que nos referimos a continuación.

a.1 Venta de bienes que por su naturaleza suelen encontrarse transitoriamente Fuera del país

El Reglamento de la Ley del IGV³¹, aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF cuyo Título I fue sustituido por el Decreto Supremo 136-96-EF (en adelante Reglamento) señala que también se consideran ubicados en el país los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aún cuando al tiempo de efectuarse la venta se encuentren transitoriamente fuera de él. Esta

²⁹ El Artículo 2 del Reglamento señala que se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar donde se realice el pago.

³⁰ Derouin, Phillipe. Op. cit., pág. 127.

³¹ Artículo 2, numeral 1, literal a).

disposición se refiere a la ubicación de bienes que no se encuentran situados en un lugar fijo, como las naves y aeronaves, pero que tienen la nacionalidad peruana al haber sido registrados ante las autoridades de la República.

Como señalamos en el capítulo anterior, en esta clase de bienes el criterio de ubicación física no resulta adecuado para la aplicación general del principio de territorialidad, dado que, por su naturaleza, no se sitúan en un lugar fijo. En tal razón, las legislaciones nacionales deben optar entre compartir la potestad tributaria con otros Estados o atribuírsela a sí mismo en forma exclusiva, atendiendo a ciertos criterios como el lugar de registro de los bienes o el establecimiento o domicilio del titular de tales bienes.

Nuestra legislación ha optado por el criterio que tiene aceptación mayoritaria a nivel doctrinario y ha asumido, además, la solución propuesta por los países miembros del Acuerdo de Cartagena, a la que también nos referimos en el capítulo anterior. Igual criterio ha seguido la Ley Chilena que establece que se entienden ubicados en el territorio nacional, aún cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón haya sido otorgado en Chile.³²

a.2 Venta en el país de bienes que son objeto de exportación

Un tema que nos preocupa es el de la aplicación del impuesto a las ventas en el país de bienes que son materia de exportación.

Como sabemos, la Ley del IGV establece que la exportación de bienes no está afectada al Impuesto.³³ En puridad tal inafectación resultaría innecesaria; toda vez que la operación aduanera de exportación nunca estuvo ni está gravada, al no haber sido incluida en la relación de hechos gravados con el impuesto.³⁴

La exportación supone únicamente la salida del bien del territorio para su consumo en el exterior; no siendo, de modo alguno, una transferencia en sí misma. La

³² Artículo 4 del Decreto Ley 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

³³ Artículo 33 de la Ley del IGV.

³⁴ En el Artículo 1 de la Ley del IGV, no se incluye a la exportación entre las hipótesis de incidencia del Impuesto.

transferencia, si la hay, tiene lugar generalmente antes y ocasionalmente inmediatamente después de la exportación; pudiendo haber inclusive exportaciones sin que medie transferencia del bien exportado.

Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina establece que por exportación se entiende la salida del país con carácter definitivo de bienes transferidos a título oneroso, así como la simple remisión de sucursal o filial a sucursal o filial o casa matriz o viceversa.

Algo semejante establece nuestra Ley General de Aduanas, según la cual la exportación es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior.

Como ha sido expuesto, la técnica del IVA ofrece dos alternativas de tratamiento para las exportaciones; la primera de ellas supone la inafectación sin perder el derecho a deducir los impuestos pagados con anterioridad en la etapa de producción del bien; en tanto la segunda, supone su sujeción al impuesto con tasa cero (que resulta ser el criterio técnico más adecuado) lo que implica que el impuesto a pagar sea cero y que se tenga derecho a la recuperación del impuesto pagado en las fases anteriores a la de la exportación.

Decimos que la segunda alternativa es técnicamente la más apropiada porque la exportación, como hemos mencionado, no es en sí misma una transferencia susceptible de exención; la exención debe aplicarse, en todo caso, a la venta que teniendo lugar en el territorio, es de bienes destinados a la exportación; esto es, al consumo en el exterior.³⁵

Recordemos que el objetivo que se persigue es evitar distorsiones económicas causadas por la exportación de impuestos en el costo de los bienes, lo que restaría competitividad a los productos peruanos en el mercado internacional; así como evitar, en su caso, la doble imposición por aplicación de las normas de territorialidad en transacciones de bienes que se realizan en más de un Estado.

En tal sentido, lo que debió inafectarse en forma expresa es la venta en el país de bienes destinados a la exportación, por tratarse de operaciones que sí se

³⁵ Artículo 54 de la Ley General de Aduanas.

encuentran dentro del ámbito del Impuesto por tratarse de la venta de bienes que al momento de su entrega (al efectuarse el embarque de los mismos en las operaciones pactadas en condiciones FOB) o fecha de misión del comprobante de pago se encuentran ubicados físicamente en el territorio nacional.

A pesar que la Ley aún no ha establecido expresamente la inafectación de dichas ventas, se ha venido interpretando de manera general que la inafectación prevista para las exportaciones está referida en realidad a las operaciones de venta subyacentes, siendo las exportaciones operaciones inafectas equivalentes a operaciones gravadas con tasa cero, al existir el derecho al recupero del impuesto pagado en fases anteriores a la exportación. Sin embargo, creemos que en aplicación del principio de legalidad la inafectación debería ser expresa.

A propósito, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Venezuela establece que son operaciones gravadas con el impuesto, entre otras, la venta de exportación de bienes muebles corporales; siendo estas operaciones definidas como las ventas en términos de la Ley (transmisiones de propiedad a título oneroso y los retiros de bienes) en las cuales se produce la salida de bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su consumo fuera de dicho territorio. La tasa aplicable a tales operaciones es la tasa cero; lo cual implica que se pueda aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones de bienes y servicios empleados en la producción de los bienes que son objeto de tales ventas.³⁶ Consideramos que esta solución legislativa es la correcta, por lo que podría ser recogida también por nuestra legislación del IGV

Si bien, como hemos expresado, tratándose de la venta en el país de bienes muebles destinados a la exportación no se han venido generado problemas, porque tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria han entendido que tales ventas se encuentran inafectas, no ha ocurrido lo mismo respecto de las ventas a favor de personas domiciliadas de bienes cuyo trámite aduanero de exportación ha sido realizado por el vendedor y que se encuentran situados en el territorio nacional al momento de efectuarse la venta.

Como hemos expresado, la venta de bienes que se produce después de la

³⁶ Artículos 3 y 27 de la Ley del IVA de Venezuela.



exportación debería ser considerada como una operación no alcanzada por el Impuesto, a pesar de encontrarse los bienes situados en el territorio nacional al momento de efectuarse la venta. En efecto, el bien que es materia de la transferencia no será consumido en el país a no ser que sea nuevamente nacionalizado. Si estamos frente a un impuesto que grava la manifestación de riqueza consumo, éste debe alcanzar exclusivamente aquél que se verifica en el país y sobre el cual el Estado Peruano tiene derecho a ejercer potestad tributaria.

No tendría sustento considerar la venta como gravada sobre la base de que el bien se encuentra situado en el país, pues basta advertir que la única diferencia entre estas operaciones y el resto de exportaciones radica en que en las primeras el adquirente es un sujeto domiciliado, no existiendo norma alguna que haya previsto un trato diferente por tal motivo. En efecto, si las ventas en condiciones FOB se encontraran gravadas con el Impuesto, no existiría razón valedera para que la venta en el país de bienes destinados a la exportación no lo estuvieran también aunque el adquirente fuese un no domiciliado.

El problema se agrava cuando el adquirente domiciliado en el país vende el bien nuevamente en condiciones FOB pero esta vez a un sujeto no domiciliado, pues se encontrará ante la disyuntiva de considerar gravada o no a la nueva operación. Hasta ahora la posición del órgano fiscalizador habría sido el considerar que la operación no está gravada pero que se encuentra sujeta a la prorrata para determinar el crédito fiscal, lo que resulta ser un despropósito.

En nuestra opinión, para poder dar solución técnica a estos problemas debe modificarse la norma reglamentaria que establece que se entiende realizada en el país aquella operación en la que el bien vendido se encuentra ubicado en el territorio nacional;³⁷ incluyendo en ella una disposición que señale que son operaciones extraterritoriales las que se realicen después de la operación de exportación, así como la realizada antes de la importación, conforme analizaremos más adelante.

³⁷ Artículo 2, numeral 1 literal a) del Reglamento del IGV.

a.3 Pagos anticipados a la entrega del bien

Como hemos mencionado anteriormente, existe una clara vinculación entre los aspectos espacial y temporal de las hipótesis de incidencia, como se refleja en los casos planteados en los que lo que importa es determinar si el bien se encuentra ubicado en el territorio nacional en el momento de la entrega del bien o de la emisión del comprobante de pago.

Teniendo en cuenta lo expuesto, merece un especial análisis el caso de los pagos anticipados a la entrega del bien, porque en tales casos, la obligación tributaria nace al momento de efectuarse el pago y por el monto percibido³⁸ y ello puede ocurrir, incluso, cuando los bienes a transferirse no existen o se encuentran aún fuera del país, por lo que no puede afirmarse que se encuentran ubicados en el país al momento de ocurrir el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia. A pesar de ello, la intención evidente de la norma reglamentaria sería la de gravar en estos casos operaciones en las que el bien todavía no existe o se encuentra aún fuera del país al momento de su transferencia; lo que estaría transgrediendo el principio de territorialidad o, en todo caso, el de legalidad, por tratarse de un aspecto constitutivo de una hipótesis de incidencia cuya regulación está reservado a la Ley.

a.4 Ventas en establecimientos de Duty Free

Al respecto queremos traer a colación el tratamiento tributario dispensado a la venta de bienes nacionales o nacionalizados que se realizan bajo el régimen especial denominado *Duty Free* contemplado en la Ley General de Aduanas,³⁹ por tratarse de la venta en el país de un bien exportado que se encuentra inafecta del pago del IGV en forma expresa.

En efecto, de acuerdo con la Ley del IGV,⁴⁰ la venta a los establecimientos ubicados en la Zona Internacional de los puertos y aeropuertos de la República se

³⁸ Artículo 3 del Reglamento del IGV.

³⁹ De acuerdo con el Artículo 83 literal e) de la Ley General de Aduanas, el Almacén Libre o Duty Free es el régimen especial que permite a los locales autorizados ubicados en los puertos y aeropuertos internacionales almacenar y vender mercancías nacionales o extranjeras, exentas del pago de tributos que las gravan, a los pasajeros que entran o salen del país.

⁴⁰ Artículo 33 numeral 1 de la Ley del IGV.



considera una exportación. Ello es así porque se entiende que la mercancía extranjera o nacional que se comercializa en tales establecimientos será consumida en el exterior por los pasajeros en tránsito o que ingresan o salen del país y que acrediten tal condición con pasaporte y pasaje respectivos.

Sin embargo, debe tenerse presente que la Zona cumple una finalidad meramente administrativa y de control al facilitar el tránsito aéreo de personas y carga hacia o desde el exterior y no es, de modo alguno, un espacio libre de la jurisdicción del Estado Peruano ni una zona fuera del territorio aduanero nacional. Por ello, en la referida Zona se ubican también establecimientos que no se sujetan al régimen aduanero conocido como *Duty Free* y, por lo tanto, se hayan obligados al pago de los tributos que afectan la venta de bienes en el país.

De otro lado, por Decreto Supremo se ha precisado que también constituyen exportaciones para efectos del IGV, las ventas en los establecimientos conocidos como *Duty Free* que se encuentran en la Zona Internacional de los aeropuertos.⁴¹ Si bien, técnicamente no resulta comprensible como un mismo bien puede entenderse exportado en dos momentos distintos (uno al ser vendido al establecimiento *Duty Free* y otro al ser vendido por éste al pasajero); creemos que la intención del reglamentador habría sido evitar que se pretenda gravar con el IGV la venta en el país de bienes que, aún cuando se encuentran situados en el territorio nacional, deben concebirse fuera del ámbito de aplicación del impuesto por encontrarse destinados al consumo en el exterior.

Finalmente, debemos mencionar que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el sentido de que las ventas realizadas en la Zona Internacional del aeropuerto constituye exportación de bienes para efecto del IGV; señalando que las operaciones del *Duty Free* están inafectas del pago de impuestos porque ello obedece a una política de acuerdos internacionales inherentes al comercio internacional que responden a la naturaleza propia de estos establecimientos; y no porque la Zona Internacional constituya un área fuera del territorio nacional. En otras palabras, "las operaciones de venta que se realizan en la llamada Zona Internacional están dirigidas a que se realicen del país hacia fuera; descripción que

⁴¹ Decreto Supremo 010-98-EF.

responde a la realidad de la operación y no a una creación legislativa".⁴²

b) Bienes muebles intangibles

El Reglamento⁴³ ha establecido que los bienes intangibles se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país.

Por tratarse de bienes carentes de materialidad, los intangibles no pueden ser situados en un lugar determinado de manera objetiva; es por ello que las normas que regulan el impuesto han establecido criterios de territorialidad especiales para esta clase de bienes, en aras de brindar certeza y seguridad jurídica a ambas partes de la relación jurídica tributaria.

Al haberse establecido que los bienes intangibles se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país, no cabe duda que el elemento jurisdiccional del impuesto ha sido fijado en el lugar del consumo, lo que se ajusta al principio de imposición en el país de destino.

Sin embargo, tratándose de intangibles la tarea del legislador no podía limitarse a fijar los criterios aplicables a las operaciones internas; sino que debía también establecer los criterios de territorialidad para las ventas de intangibles que involucraran a sujetos de distintos Estados, aún cuando ello sea inusual, debido a que normalmente los intangibles se ceden en uso mediante contratos de licencia que obligan al pago de regalías, las cuales se encuentran gravadas por el IGV como servicios.

El tema es aún más complejo, si se toma en cuenta que tratándose de bienes tangibles de origen extranjero, la primera operación gravada en el país es la importación; y que, la venta de bienes para la exportación debía encontrarse inafecta para no causar acumulación en el precio de los bienes exportados.

Dado que los intangibles no pueden ser objeto de las operaciones aduaneras de importación o exportación, en el caso de la venta de intangibles a sujetos no

⁴² RTF 520-4-97 de fecha 14 de mayo de 1997.

⁴³ Artículo 2, numeral 1, literal a) del Reglamento del IGV.



domiciliados, se ha optado por mantener a tales ventas fuera del ámbito de aplicación del impuesto, alcanzando el mismo objetivo que el desgravamen en el caso de la venta de bienes tangibles para su exportación.

Asimismo, tratándose de la venta de intangibles por un no domiciliado a un domiciliado, se ha considerado el hecho de que son bienes de origen extranjero, habiéndose optado, dada la inmaterialidad de estos bienes, por asimilar esta figura a la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. A ello nos referimos más adelante, cuando tratemos los bienes de origen extranjero.

Sin embargo, agregar que si bien estamos de acuerdo con la solución planteada por el Reglamento, nos parece adecuado que la misma sea recogida por una norma con garantía de Ley a fin de respetar el principio de Reserva de la Ley, toda vez que al ser el espacial, un aspecto constitutivo de la hipótesis de incidencia, sólo puede ser regulado con una norma con rango de Ley.

1.2 Situación de los bienes de origen extranjero

Técnicamente, los bienes de origen extranjero sólo deben estar gravados con el impuesto a partir de la operación aduanera de importación, esto es, cuando hayan sido nacionalizados,⁴⁴ en aplicación del principio de imposición en el país de consumo.

La operación aduanera de importación se encuentra gravada para evitar que los bienes producidos en el país enfrenten una situación de mercado desventajosa al tener que competir con los productos extranjeros que llegan al país desprovistos de carga impositiva.

De lo que se trata es de igualar las condiciones de competencia entre las empresas y los consumidores que adquieren bienes en el exterior y los que lo hacen en el territorio nacional. Es por ello que en la importación, el importador es el sujeto

⁴⁴ La importación definitiva supone la introducción de mercadería extranjera destinada a permanecer definitivamente en el territorio nacional. En otras palabras, es la importación para el consumo, la introducción lícita de cosas en el país con carácter definitivo mediante la tramitación y pago de los derechos correspondientes ante la autoridad aduanera. La importación definitiva se instrumenta con la formalización del despacho a consumo, aún cuando el traspaso físico de la frontera aduanera se produzca con posterioridad.

pasivo, se trate de un sujeto que forme parte de la cadena de producción y distribución o de un consumidor final.

Como señala Derouin, “encontramos pues la misma motivación que da origen al gravamen de los retiros; evitar que una persona consiga con franquicia de impuesto un bien normalmente sometido a impuesto, sobretodo si el Estado de donde proviene este bien ha concedido con ocasión de la exportación, bien el reembolso de su propio IVA, bien una desgravación correspondiente a la carga fiscal soportada por este bien como consecuencia de la aplicación del impuesto en cascada u otros impuestos indirectos”.⁴⁵

Debemos referirnos entonces a las ventas que se realicen antes de la importación, debido a que, como acabamos de expresar, ésta debería ser la primera operación gravada respecto de los bienes que han sido producidos en el extranjero.

Las ventas antes de la importación pueden realizarse cuando el bien aún no ha ingresado al territorio nacional; o, cuando encontrándose éste situado en el territorio nacional, aún no ha sido nacionalizado. En nuestra opinión, en ninguno de estos casos debería aplicarse el impuesto, porque no existe certeza de que el bien vaya a ser consumido en el país. No es sino hasta el momento en que se solicita el despacho a consumo que existe tal certeza.

Debe tenerse presente que el impuesto debe gravar las operaciones que conduzcan al Fisco hacia el consumidor final, pues el IGV es un impuesto que persigue, indirectamente, la afectación del gasto o consumo como expresión de riqueza. La totalidad de las operaciones de la cadena de producción y distribución deben ser alcanzadas por el Impuesto, en razón de que el Estado va recaudando a través de ella importes a cuenta del impuesto que finalmente incide en el consumidor final a través del precio. Por ello, no tiene sentido afectar transacciones sobre bienes que, aún cuando legalmente pudieran encontrarse situados en el territorio nacional, no conforman dicha cadena económica.

A diferencia de lo que ocurre con nuestra legislación, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina, ha establecido que las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se consideran situadas o colocadas en el

⁴⁵ Derouin, Phillipe. Op. cit., pág. 146.



territorio del país cuando hayan sido importadas en forma definitiva.⁴⁶

En cambio, la legislación chilena ha previsto que se entenderá ubicado en el territorio nacional el bien adquirido por un consumidor final cuando en la fecha en que se celebre el contrato de compraventa el respectivo bien ya se encuentre embarcado en el país de procedencia.⁴⁷

En nuestra opinión no se trata de un problema de territorialidad, toda vez que la ubicación o no de un bien en el territorio nacional es un asunto meramente objetivo. Creemos que nada impide que la legislación decida excluir del campo de aplicación del Impuesto a la transferencia de un bien, a pesar de poder estar situado material y objetivamente en el territorio nacional, simplemente por consideraciones de orden técnico, esto es, porque se adecua mejor al logro de los objetivos del Impuesto por lo que, tratándose de productos de origen extranjero, la primera operación gravada sea la de importación.

Así, por ejemplo, la Ley del IGV⁴⁸ considera como concepto no gravado con el impuesto el monto equivalente al valor CIF, en la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo. Si el valor de la transferencia excede al valor CIF, la transferencia estará gravada por dicho exceso.

Esta disposición nos merece varios comentarios. En primer lugar, observamos que nuestro legislador, a diferencia del argentino, no se ha referido a la extraterritorialidad de la operación; simplemente ha incluido la norma en la lista de operaciones inafectas, lo cual nos parece acertado por la razones expresadas anteriormente.

En segundo lugar, tenemos que tal inafectación está limitada a un monto equivalente al valor CIF, gravando de este modo con el Impuesto el monto que exceda a dicho valor. Anteriormente esta inafectación no estaba limitada al valor CIF, pero ocurrió que algunos contribuyentes pudieron eludir parcialmente el Impuesto, excluyendo del mismo su valor agregado al transferir la mercadería antes de solicitar su despacho a consumo. De este modo, el adquirente de la mercadería procedía a solicitar el despacho a consumo de la misma y pagaba el

⁴⁶ Artículo 1 del Reglamento del IVA de Argentina.

⁴⁷ Artículo 5 del Decreto Ley 825 sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios.

⁴⁸ Artículo 2, inciso d) la Ley de IGV.

impuesto sobre un valor dentro del cual no estaba incluido el valor agregado por el transferente de la misma.

En este sentido la disposición bajo comentario tuvo el evidente objetivo de evitar prácticas elusivas del impuesto en esta clase de operaciones, porque en ausencia de la misma el valor agregado por el transferente habría resultado excluida del campo de aplicación del impuesto.

Sin embargo, tal limitación resultaría innecesaria y hasta inconveniente a partir del 1 de enero de 1998, fecha a partir de la cual entró en vigencia el nuevo arancel de aduanas, el cual ha previsto, como regla de valoración,⁴⁹ que cuando ocurran transacciones de mercancías antes de su nacionalización (venta sucesiva), el precio a pagar expresado en el comprobante de pago (correspondiente a la última transacción) se tomará como base para la determinación del valor en aduanas; en cuyo caso, el monto adicional generado por estas transacciones deberá incluirse en el valor FOB.

Lo dicho también es aplicable en los casos de importaciones cuyo valor es objeto de una verificación previa por una empresa supervisora.⁵⁰ En consecuencia, si el valor CIF supone un valor FOB al cual se le ha agregado el costo del seguro y flete, y resulta que el valor íntegro de la transferencia previa al despacho al consumo debe ser considerado a efecto de determinar el valor FOB no es posible, en principio, que el valor de la transferencia exceda al valor CIF, supuesto necesario para que la referida transferencia se encuentre gravada con el impuesto.

Sin embargo, si para darle sentido a esta afectación del exceso del valor CIF, se entendiera por dicho valor el que resulte de agregar el costo del seguro y flete al valor FOB original, verificado o no por una supervisora, sin considerar el valor de la transferencia, entonces estaríamos ante una disposición inconveniente porque se estaría generando una doble e inútil imposición, toda vez que el importe

⁴⁹ Numeral 6, inciso c), contenido como Apéndice del nuevo Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo 119-97-EF.

⁵⁰ Por Decreto Supremo 173-99-EF se ha modificado el texto del Artículo 8 del Decreto Supremo 162-93-EF, disponiéndose que "el Despachador de Aduanas agregará al valor FOB de las mercancías determinado por las empresas supervisoras, los gastos por concepto de flete y seguro, así como el monto adicional generado por las ventas sucesivas a que se refiere la Regla 6 c) del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo 119-97-EF."



gravado por la transferencia estaría nuevamente gravado en la Aduana, debido a que la misma estaría en la obligación de incorporar dicho valor como base de cálculo de los derechos de aduana y, por ende, del IGV.

Otro aspecto relacionado con esta inafectación resulta ser el que tales transferencias deban considerarse como operaciones no gravadas a efecto de la prorrata para determinar el crédito fiscal en el caso de contribuyentes que realizan operaciones gravas y no gravadas con el impuesto. Esto ha venido originando el fenómeno de acumulación del impuesto que, como sabemos, distorsiona la composición del precio de los bienes que se consumen en el país, por el costeo de la parte del impuesto que gravó la adquisición de bienes y servicios destinados a operaciones gravadas que no puede ser aplicado como crédito fiscal.

Tenemos entendido que el Proyecto de Reglamento modificaría las normas relativas al procedimiento de prorrata del crédito fiscal, estableciendo que, para tal efecto, no se considerará como operación no gravada, entre otras operaciones, a la que es objeto de comentario. Incluso el proyecto comentado estaría atribuyendo carácter interpretativo a la referida disposición reglamentaria.

Finalmente, el Reglamento⁵¹ establece que no está gravada con el Impuesto la transferencia en el país de mercadería extranjera, ingresada bajo los regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal regulados por la Ley General de Aduanas, sus normas complementarias y reglamentarias, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos por la citada Ley.⁵²

Esta disposición no hace sino recoger el principio de imposición en el país de destino, en razón de que excluye del ámbito de aplicación del Impuesto a las transferencias sobre bienes que no han sido nacionalizados por no encontrarse aún destinados a ser consumidos en el país; disposición que concuerda con la inafectación prevista en la Ley del IGV a las transferencias de bienes antes de que se solicite el despacho a consumo.

⁵¹ Artículo 2 numeral 9 del Reglamento.

⁵² El Artículo 33 de la Ley General de Aduanas señala que la importación temporal para reexportación en el mismo estado es el régimen aduanero que permite recibir en el territorio nacional con suspensión de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación, debidamente garantizados, las mercancías extranjeras que se señale por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico y ser reexportadas en el plazo establecido sin haber

En efecto, los bienes ingresan al territorio nacional para cumplir con un fin específico (como podría ser el de su exhibición en un recinto ferial) o ser transformados (caso de insumos que sufren algún tratamiento industrial en el país); luego de lo cual continúan circulando a través de la cadena de producción y distribución en dirección de consumidores finales de otro país.

Sin embargo, la norma señala que la transferencia se encontrará afectada si no se cumple con los requisitos establecidos para la internación de los bienes bajo regímenes temporales; lo que podría darse, por ejemplo, si el bien es vendido por segunda vez cuando se encuentra bajo un régimen de admisión temporal; o cuando el bien permanece en el país excediendo el plazo máximo de doce meses en los casos de importación temporal.

Ello supondría que, aún cuando la Ley ha establecido que las ventas antes de la importación se encuentran inafectadas, por vía reglamentaria se estaría imponiendo requisitos adicionales para el goce de tal inafectación, tratándose de la venta de bienes sujetos a regímenes aduaneros temporales. Más aún, la norma reglamentaria no habría previsto que la consecuencia lógica que se deriva del incumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley General de Aduanas para la internación temporal de bienes, es la de tenerlos por importados en forma definitiva, lo que implica el pago de los tributos que gravan la importación, entre los cuales se encuentra el IGV. De ser este el caso, el importador deberá abonar el impuesto correspondiente y los intereses compensatorios que se hubieren devengado desde la fecha de numeración de la declaración de importación, calculados de acuerdo a lo dispuesto por la Ley General de Aduanas.

En consecuencia, la afectación adicional a la transferencia de bienes se haría innecesaria.

2. Prestación de servicios en el país

experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal como consecuencia del uso. Por su parte, el Artículo 70 de la referida Ley establece que la Admisión Temporal es el régimen aduanero que permite el ingreso de ciertas mercancías extranjeras al territorio aduanero con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos que gravan su importación, para ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sufrido una transformación o elaboración, debiendo dichas mercancías estar materialmente incorporadas en el producto exportado.

Como señalamos en el capítulo anterior, a diferencia de lo que ocurre en la entrega de bienes, para poder fijar el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria en materia de servicios es necesario acudir a presunciones de territorialidad fundadas principalmente en la residencia de las partes intervinientes en la operación, dada la ausencia de soporte material de la misma. Por ello, la doctrina jurídica ha esbozado dos criterios de localización: el de la utilización del servicio, que resulta más acorde con la técnica del IVA pero que presenta problemas prácticos de aplicación; y, el del lugar de ejecución del servicio, que reviste mayor sencillez.

De acuerdo con el principio de utilización, el lugar de realización de una prestación de servicios se considera situado en el lugar donde el servicio prestado, el derecho cedido o el objeto arrendado son utilizados o explotados. Tal como señalamos en el capítulo anterior, el inconveniente que ofrece este criterio es la dificultad de definir el término "utilización" de forma que resulte aplicable a toda la gama de servicios; lo que origina que, a pesar de ser el criterio técnicamente más puro por referirse al lugar donde efectivamente se verifica el consumo, haya sido desechado por la mayoría de legislaciones.

En cambio, el principio del lugar de ejecución del servicio supone situar el servicio en el lugar de su prestación efectiva; es decir, en el lugar donde el acto se realiza (prestaciones de dar y hacer) o la situación se tolera (prestaciones de no hacer). Siguiendo este principio, el servicio también puede entenderse situado en el lugar de establecimiento de quien presta el servicio, para cuyo efecto debe acudirse a los conceptos de domicilio o residencia, normalmente establecidos en otras normas tributarias.

Como sabemos, la Ley del IGV grava la prestación o utilización de servicios en el país.⁵³ En tal sentido, se encuentra gravada: (i) la prestación en el país de servicios afectos, aún cuando éstos se utilicen o empleen fuera del territorio nacional; salvo que puedan considerarse exportados por estar comprendidos en el Apéndice V de la Ley y siempre que cumplan con los requisitos establecidos a tal efecto en el

⁵³ Servicio es toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría (rentas empresariales), aún cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También constituye servicio la entrega a título gratuito que no implique transferencia de

Reglamento;⁵⁴ (ii) y la utilización en el país de servicios prestados por sujetos no domiciliados a favor de sujetos domiciliados.

No existe una tendencia uniforme en los países latinoamericanos a gravar tanto la prestación como la utilización de servicios en el país. Así, en Venezuela constituyen hechos imposables, entre otros, la prestación de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país a título oneroso; incluido el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio.⁵⁵ Por su parte, la Ley Chilena también comprende a ambos tipos de operaciones dentro del ámbito de aplicación del IVA; pues establece que se encuentran gravados los servicios prestado o utilizados en el territorio nacional.⁵⁶ En Uruguay, en cambio, se grava sólo la prestación de servicios en el país.⁵⁷

Por su parte, en Argentina, los contratos de construcción sobre inmueble propio o ajeno y de obra constituyen los únicos servicios que no han sido considerados por el legislador dentro del supuesto de utilización de servicios; habiendo quedado comprendidas en él, en cambio, “todas las locaciones y prestaciones de servicios, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”.⁵⁸ Por vía reglamentaria se excluye del ámbito de aplicación del impuesto a las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, salvo que las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial.

En principio, la inclusión de ambos supuestos en el ámbito de aplicación del impuesto tiene una explicación técnica; toda vez que la realización de un servicio en el país denota consumo en él, cuando el que se beneficia con el mismo lo emplea para generar renta de fuente nacional; en tanto que el supuesto de

propiedad de bienes que confirman el activo fijo de una empresa a otra vinculada económicamente, salvo en los casos señalados en el Reglamento.

⁵⁴ Que el servicio sea prestado a título oneroso por una persona domiciliada en el país; el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país; y, el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios tenga lugar en el extranjero.

⁵⁵ Artículo 3 numeral 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Venezuela.

⁵⁶ Artículo 5 del Decreto Ley 825 sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios.

⁵⁷ Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Uruguay.

⁵⁸ Artículo 3 inciso e) punto 21 de la Ley del IVA de la República de Argentina.



utilización tiene asidero en el principio de imposición en el país de destino.

Recordemos que con el régimen vigente hasta el 31 de diciembre de 1992 el impuesto se aplicaba a los servicios prestados y utilizados en el país; no encontrándose gravadas, en consecuencia, la exportación e importación de servicios. Es a partir de 1993 que se internacionaliza la afectación de los servicios en el impuesto al valor agregado peruano al afectarse la “prestación o utilización de servicios en el país”. De esta manera empezó a considerarse como hechos impositivos distintos a la utilización en el país de servicios prestados en el exterior y a los servicios prestados en el país.

En relación con la prestación de servicios, la Ley del IGV dispone que se entiende 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. Como puede apreciarse, tratándose de la prestación de servicios, nuestra Ley ha adoptado el criterio del lugar de prestación efectiva del servicio en función del domicilio del prestador del mismo.

En nuestro concepto, la definición domiciliaria es conveniente toda vez que otorga mayor seguridad jurídica que el concepto de “establecido en el país” al que se refería la Ley del IGV antes de la última reforma, reglamentado como “lugar en que se encuentra ubicado el prestador del servicio”. Esta seguridad es particularmente manifiesta en el caso de servicios que se presten parte en el país y parte en el extranjero. A ellos nos referiremos más adelante.

El Proyecto de Reglamento estaría complementando esta disposición al establecer que no se encuentra gravado el servicio prestado en el extranjero por sujetos domiciliados en el país, siempre que el mismo no sea consumido o empleado en el territorio nacional. Asimismo, señalaría que no se encuentra gravado el servicio prestado por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país.

Esta disposición sería adecuada porque evitaría que el impuesto se desnaturalice desde el punto de vista económico. En efecto, desde una perspectiva técnica la prestación de un servicio en el extranjero por un sujeto domiciliado para su consumo o empleo fuera del país es equiparable a una exportación de servicios, con la única diferencia de que el prestador del servicio se ubica fuera del país al



momento de realizarlo.

Por su parte, la desgravación de los servicios prestados por un establecimiento permanente domiciliado en el exterior de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país obedece a que a través de éste una empresa nacional realiza actividad económica en el extranjero con el objeto de generar consumo fuera del país; de donde resulta que la aplicación de tributos internos implicaría un costo adicional que restaría competitividad al establecimiento permanente en el mercado extranjero en el que se desenvuelve.

Algunos sostienen que al haberse adoptado el criterio domiciliario para determinar el lugar de ejecución del servicio, se estaría generando un problema de extraterritorialidad, dado que el IGV podría terminar gravando a consumidores extranjeros, siendo un impuesto que pretende gravar únicamente el consumo en el país. Creemos que no se trata de un problema de extraterritorialidad porque el Estado está ejerciendo su imperio sobre una persona respecto de la cual tiene jurisdicción.⁵⁹

Creemos que se trata, más bien, de un problema generado por una ineficiente técnica legislativa que al imponer serias limitaciones a la exportación de servicios, como la de considerar que los únicos servicios que pueden ser objeto de exportación son los contenidos en el Apéndice V de la Ley del IGV; ocasiona que el IGV no pueda alcanzar en algunos casos el objetivo de imposición en el país de consumo y por ende termine afectando la neutralidad que debe revestir un impuesto con las características del IVA.

Ello es así, en razón a que el impuesto pagado por la prestación de servicios no contemplados en el referido Apéndice pasa a formar parte del costo de los servicios exportados, siendo trasladado en el precio al consumidor del exterior, restando así competitividad a los servicios nacionales en el mercado internacional. Asimismo, se puede presentar el fenómeno de la doble imposición por la afectación de los servicios también en el país de destino, sino se permite acreditar el impuesto pagado en el Perú.

⁵⁹ Traemos a colación el criterio de la residencia o el domicilio al que nos referimos en el capítulo anterior, cuando desarrollamos el tema de la territorialidad de la ley tributaria.



Al igual que en el caso peruano, la Ley Uruguay ha previsto que podrán ser objeto de exportación solamente los servicios contenidos en el listado que a tal efecto apruebe el Poder Ejecutivo.⁶⁰ En cambio, la Ley del IVA de Argentina se acerca al ideal técnico de la generalidad, al otorgar a las locaciones y servicios prestados en el país a usuarios del exterior el régimen especial de las exportaciones, guardando una relación armónica con el principio de gravar el consumo en el país de destino. Sin embargo, no alcanza plena generalización por haber excluido a los contratos de construcción sobre inmueble propio o ajeno y a los de obra.

Por su parte, la Ley del IVA de Venezuela establece que las exportaciones de servicios se encuentran gravadas con el impuesto con tasa cero.⁶¹ Dicha Ley define a las exportaciones de servicios como las prestaciones en los términos de la Ley (servicios a cambio de una retribución y retiros) cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero.

Los legisladores venezolanos parecieran estar seriamente comprometidos con los objetivos del IVA; pues el texto de la norma venezolana es el que, en nuestra opinión, mejor se ajusta a sus requerimientos técnicos. De un lado, se ciñe al principio de imposición en el país de destino al gravar las exportaciones de servicios con tasa cero; lo cual permite atribuir el impuesto pagado en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la producción de los servicios exportados como crédito fiscal contra el impuesto que grava las operaciones internas o solicitar su devolución como saldo a favor del exportador. Además, impide la acumulación del precio de los servicios exportados y distorsiones en el mercado internacional como consecuencia del costeo de tributos internos.

En nuestra opinión, el tratamiento otorgado a la exportación de servicios en nuestra Ley del IGV debería generalizarse, debiendo considerarse exentas o gravadas con tasa cero todas las prestaciones a favor de sujetos no domiciliados, siempre que tales servicios no se empleen directa o inmediatamente para la generación de rentas de fuente peruana.

⁶⁰ Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Uruguay.

⁶¹ Artículo 3 numeral 5 y Artículo 27 de la Ley del IVA de Venezuela.

Debemos hacer notar que el problema en torno a la exportación de servicios se presenta en los países en los que el aspecto territorial de la prestación de servicios ha sido fijado en el lugar de ejecución del servicio, porque el régimen de exportación debe comportar, por una parte, la exención de la operación y, por otra, la deducción de los impuestos pagados anteriormente o, lo que es lo mismo, la aplicación del impuesto con tasa cero. En cambio, en los países en los que se fija dicho aspecto en el lugar de utilización del servicio, la operación cae fuera del ámbito territorial del impuesto, quedando sólo pendiente la cuestión de la deducibilidad de los impuestos que gravaron el costo de la prestación.

De otro lado, no podemos dejar de mencionar los inconvenientes que se presentan en la práctica en torno a la delimitación del aspecto espacial en este caso. Nos referimos a las restricciones derivadas de la imprecisión del requisito referido a que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios debe tener lugar en el extranjero.⁶²

Esta exigencia es consustancial a toda operación de exportación; dado que se refiere a que el consumo debe darse en un mercado extranjero. Sin embargo, el problema está en que hasta ahora no existe una interpretación unívoca respecto al concepto de uso, explotación y aprovechamiento del servicio; ni norma que permita establecer con certeza cuándo se consideran cumplidos en el extranjero.

Al respecto, algunos han dicho que el legislador habría utilizado estos términos como sinónimos y que están referidos al uso del resultado del servicio.

Ante este supuesto, en la actualidad existen dos criterios de interpretación: (i) el criterio de utilización mediata o final, según el cual el citado requisito se cumple cuando el resultado se usa en el extranjero; y, (ii) el criterio de la utilización inmediata, de acuerdo con el cual, el requisito se entiende cumplido cuando se decide o dispone qué se hará con el servicio.

La Administración Tributaria, por su parte, vendría interpretando que basta que uno de los supuestos de uso o explotación o aprovechamiento del servicio haya tenido lugar o conexión con el territorio nacional para que se niegue el carácter de exportación al servicio.

⁶² Artículo 9 numeral 1 literal d) de la Ley del IGV.



Nosotros, en cambio, sostenemos que basta que al menos uno de dichos supuestos se verifique en el extranjero para que el requisito se entienda cumplido; dado que entendemos que los términos uso, explotación y aprovechamiento no son sinónimos al constituir diferentes manifestaciones de consumo. En consecuencia, creemos que, por el contrario, son nociones independientes con propia significación.

Ello puede inferirse del empleo de la conjunción “o” entre los referidos conceptos que denota la idea de alternativa. Además, si fueran sinónimos, habría bastado que el reglamentador utilizará sólo uno de ellos para que se entienda configurado el consumo en el extranjero.

De manera general, decimos que el uso se refiere al destino dado al servicio sin limitarse al aspecto económico, lo que equivale a “hacer servir una cosa para algo”; en tanto, la explotación hace referencia a la aplicación económica dada al servicio, lo que podría describirse como “sacar utilidad de un negocio o industria”; finalmente, el aprovechamiento incide en el goce del rendimiento económico obtenido, lo que implica “hacer provechosa o útil una cosa”.

Así, cuando nos referimos al uso debemos atender al uso inmediato del servicio; es decir, a aquel primer uso potencial al que se encuentra naturalmente destinado el servicio y que es perfectamente identificable. Igualmente, tratándose de la explotación, la consideración de la explotación económica del servicio deberá hacerse desde un punto de vista potencial. Como el aprovechamiento es un concepto de contenido económico deberá atenderse al lugar en que los provechos o beneficios económicos del servicio son gozados.

Finalmente, queremos referirnos a las disposiciones que estarían siendo incluidas en el Proyecto de Reglamento, relativas a los requisitos que deben cumplir los servicios detallados en el Apéndice V de la Ley del IGV para entenderse exportados.

En relación con la exigencia de que el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país, se establecería que en caso que el referido usuario o beneficiario cuente en el país con sucursal, agencia, representante, vinculación económica con personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país o

cualquier otro establecimiento permanente, deberá presumirse, sin admitir prueba en contrario, que el servicio es destinado para la obtención de rentas de fuente peruana por parte de la sucursal, agencia, representante, persona natural o jurídica vinculada económicamente o cualquier otro establecimiento permanente.

De este modo, entonces, si el usuario del servicio tiene algún establecimiento, subsidiaria o accionista domiciliado en el país, se presumirá que el servicio será utilizado o explotado en el Perú por dicho establecimiento, subsidiaria o accionista domiciliado, por tratarse de un servicio generador de renta de fuente peruana. En este caso, el servicio prestado en el país no podrá ser calificado como una exportación de servicio.

La primera dificultad que encierra esta norma está referida a que al no admitir prueba en contrario, la presunción negaría de plano que el servicio pueda ser destinado por el usuario del mismo a generar rentas o ingresos en el exterior; lo que implicaría la posibilidad de afectar con el impuesto a consumos efectuados en el exterior. Esta disposición no se encontraría acorde, además, con el creciente proceso de globalización de la economía mundial.

En segundo término, está el inconveniente de que el prestador del servicio no tendría necesariamente forma de conocer si el adquirente del exterior tiene algún sujeto o empresa vinculado en el Perú; y el hecho de que en la norma no se estaría definiendo qué debe entenderse por vinculación económica.

En cuanto al requisito de que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios debe tener lugar en el extranjero para que los servicios se entiendan exportados, el Proyecto dispondría que tal requisito no se cumple cuando el usuario o beneficiario del servicio obtiene renta de fuente peruana, de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, o cuando se comercialicen bienes o se presten servicios en el país producidos por el usuario o beneficiario. Asimismo, no cumplirían con este requisito, aquellos servicios que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país.

A diferencia del supuesto anterior, en el que hay una presunción de generación de renta de fuente peruana cuando existe vinculación económica del usuario o beneficiario del servicio con personas naturales o jurídicas domiciliadas, en este caso la existencia o ausencia de tal vinculación resulta irrelevante, pues de lo que



se trata es que el usuario o beneficiario no obtenga rentas de fuente peruana definitivamente.

El problema que se originaría en torno a esta norma es el de la incertidumbre jurídica que soportaría el exportador, dada la posibilidad de que el usuario llegue a emplear dicho servicio en el futuro para obtener rentas de fuente peruana. Además, aún cuando sea evidente que el usuario obtiene rentas de fuente peruana, el servicio podría no encontrarse en relación de causalidad con ellas, siendo más bien costo o gasto atribuible a las rentas que el usuario obtiene en el exterior. De ser así, no podría hablarse de utilización en el país de tales servicios, de donde resultaría que el IGV estaría gravando consumos realizados en el exterior.

El tema reviste mayor complejidad cuando el Proyecto se refiere a que el mencionado requisito no se cumple si se comercializan bienes o se prestan servicios en el país producidos por el adquirente extranjero del servicio; dado que tal disposición podría llevarnos al absurdo de eliminar la posibilidad de exportar servicios a una empresa extranjera cuyos productos son comercializados en el Perú por un importador no vinculado a ella.

Finalmente, el Proyecto establecería que no son exportables los servicios que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país. De ser así, deberá definirse qué se entiende por consumo; pues podría interpretarse que el término "consumo" hace referencia a la ejecución del servicio mismo, lo cual implicaría que todos los servicios prestados íntegramente en el país se entenderían consumidos en él. Suponemos que el proyecto se estaría refiriendo a servicios como el de alojamiento o o expendio de alimentos y bebidas, lo cual nos parece correcto.

De otra parte, el Proyecto de Reglamento señalaría que si el usuario o beneficiario del servicio utiliza el servicio para generar renta de fuente peruana, el prestador del servicio deberá reintegrar el saldo a favor del exportador que pudiera haber obtenido indebidamente.

Debe tenerse en cuenta que podría ocurrir que el prestador del servicio no haya sido informado por el usuario acerca del destino que dará al servicio; o que éste decida emplear el servicio para fines distintos a los preestablecidos. En este caso, el exportador habría aplicado el saldo a favor del exportador legítimamente; y mal

haría la norma en calificar de “indebida” su obtención; más aún cuando ello podría deberse a circunstancias sobrevinientes y ajenas a la voluntad del exportador.

En nuestra opinión, no debería considerarse utilizado el servicio fuera del país únicamente si este es empleado, directa e inmediatamente, en la generación de rentas de fuente peruana, del mismo modo que un servicio prestado por un domiciliado a un domiciliado debería ser considerado utilizado en el país si es empleado directa o inmediatamente, en operaciones generadoras de rentas de fuente peruana, salvo que el servicios prestado se encuentre vinculado a operaciones de exportación.

A manera de conclusión diremos que la desgravación de la exportación de servicios no debe concebirse como un beneficio otorgado a los contribuyentes; por el contrario, debe comprenderse que es el mecanismo técnico que permite eliminar los sobrecostos que se generarían por el traslado del IGV al mercado internacional, hecho que convertiría al IGV en un impuesto ciego a la renta del exportador y que complicaría el acceso de las empresas nacionales a dicho mercado y restaría competitividad a sus servicios. Así, la inafectación de la exportación de servicios posibilita la generación de mayores ingresos de divisas y aumenta la capacidad contributiva de los exportadores.

3. Utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados

De acuerdo con el Reglamento, el servicio se entiende utilizado en el país cuando es (debiera decir “siendo”) prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.

Como sabemos, debido a la dificultad que ofrece el carácter casuístico del tema, la legislación no ha podido determinar de manera general cuándo se considera que el servicio es consumido o empleado en el país, habiendo delegado en el Tribunal Fiscal la misión de resolver cada caso en particular. Tal imprecisión ha generado graves contingencias tributarias que, en muchos casos, han sido objeto de reparos por la Administración Tributaria, con la consiguiente generación de elevados costos administrativos.

El primer problema que encierra esta norma reglamentaria es establecer si los términos “consumido” y “empleado” son sinónimos; y, si no lo son, si deben darse en forma conjunta o alternativa a efectos de determinar la utilización efectiva del



servicio en el país.

Para nosotros se trata de dos conceptos distintos y alternativos. El consumo hace referencia a un uso final del servicio sin aplicarlo al proceso productivo y, el empleo, en cambio, supone un aprovechamiento real del servicio a la actividad empresarial.

En consecuencia, bastaría que se de en el país cualquiera de estos conceptos para que se verifique el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia. Así, por ejemplo, basta que exista un servicio de consultoría prestado por un no domiciliado desde el exterior para que se genere el impuesto, aún cuando dicho servicio no haya sido directamente empleado por el contribuyente en sus operaciones empresariales, gravadas o no con el impuesto.

Lo que para nosotros está claro es que tanto el consumo como el empleo del servicio debe realizarse en el país, lo cual excluye de la afectación a los consumos efectuados en el exterior o el empleo del servicio para generar rentas de fuente extranjera. En sentido contrario, terminaríamos afirmando que se considera utilizado en el país los servicios consumidos o empleados en la realización de actividades generadoras de rentas de fuente peruana. En este último caso, debería preverse, como excepción el caso de los servicios empleados para realizar operaciones de exportación, los cuales si bien se consideran íntegramente de fuente peruana,⁶³ no tiene sentido su afectación por economía en la recaudación, dado que debería ser devuelto de inmediato al exportador.

No obstante lo expuesto, reconocemos que en la práctica pueden presentarse múltiples dificultades en el análisis de cada en caso en particular, lo cual nos motiva a preguntarnos una vez más, hasta que punto nuestro legislador acertó o erró al incluir en el campo de aplicación del impuesto a la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y en qué medida conviene mantener esta forma de afectación. A tal efecto, deberemos preguntarnos acerca de los objetivos que persigue esta afectación, si su regulación actual permite alcanzarlos y, sobre todo, a qué costo.

⁶³ Artículo 11 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 774, aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF.

Al respecto, debemos recordar que el principal objetivo del IGV es constituirse en importante fuente recaudatoria. Sin embargo, resulta obvio que ésta no es su única finalidad; debido a que la adopción de la técnica impositiva al valor agregado demuestra que, además, se persigue generar el mínimo de distorsiones económicas con la aplicación del impuesto. En otras palabras, se trata de aplicar el impuesto con la mayor neutralidad posible de modo que no se piramiden los precios o que los contribuyentes no se vean obligados a adoptar actitudes especiales y distintas a las exigidas por el mercado a fin de ver aminorado el peso del impuesto.

Para analizar el aspecto recaudatorio es necesario referirnos a la forma cómo se recauda el impuesto. A diferencia de lo que ocurre en los impuestos monofásicos de etapa final, en que sólo se afecta la venta de bienes y la prestación de servicios al consumidor final, en la imposición sobre el valor agregado se grava la venta de bienes y la prestación de servicios en toda la cadena de producción y distribución, con la intención de ir recolectando el tributo en cada una de las fases del circuito económico, en proporción al valor agregado en cada una de ellas.

Bajo este sistema, la afectación de la operación aduanera resulta fundamental, porque permite ejercer un efectivo control fiscal y recaudar el impuesto desde el momento mismo en que ingresan los bienes al país, permitiéndose a los importadores que sean contribuyentes del impuesto, aplicar como crédito fiscal contra su impuesto bruto el monto del gravamen pagado en la importación.

Como sabemos, en materia de servicios no es posible asegurar un ingreso fiscal por la aduana debido a que estas operaciones carecen de soporte material, lo que origina que el impuesto deba ser pagado directamente por el usuario del servicio como contribuyente del mismo.

En función de la técnica del valor agregado, el impuesto pagado por quien utiliza el servicio en el país es aplicado casi de inmediato como crédito fiscal; lo que significa que el fisco no recauda del contribuyente más de lo que le corresponde pagar por sus operaciones gravadas en el país.

Si bien, ello no ocurre en el caso de usuarios que no tienen impuesto que pagar por encontrarse exonerados por sus operaciones en el país o por ser usuarios finales del servicio; la afectación con el impuesto en estos casos tampoco se justifica por aplicación del principio de economía en la recaudación, pues las sumas que podría



recaudar el fisco serían insignificantes frente a los altos costos administrativos que se generan a consecuencia de las difíciles tareas de control.

Habiendo descartado la posibilidad real de una mayor recaudación con esta forma de imposición, veamos a continuación si ésta, al menos, permite cumplir con el objetivo de neutralidad del tributo. En principio, resulta adecuado que el impuesto no discrimine entre los servicios prestados en el país y los prestados desde el exterior si con ello se evita que la demanda se incline hacia los proveedores del exterior, por tener estos últimos que soportar menores costos en sus servicios que los proveedores nacionales, al no estar gravados con el impuesto peruano ni probablemente con el del país de procedencia por configurar una exportación de servicios en tal país.

Sin embargo, el argumento de la neutralidad comienza a desvanecerse cuando apreciamos que los usuarios en el país de servicios prestados por no domiciliados son, en su mayoría, contribuyentes del impuesto, a los que poco o nada importa que el servicio se encuentre o no gravado con el impuesto si se tiene en cuenta que podrán aplicarlo casi de inmediato como crédito fiscal.

No nos resta sino analizar qué sucede cuando el usuario del servicio es un consumidor final. En este caso, sí podrían generarse problemas en cuanto a la neutralidad del impuesto; pero que de modo alguno podrían solucionarse afectando con el impuesto a los servicios utilizados en el país por el consumidor final, dado que no existe forma alguna de poder controlar la aplicación del impuesto en estos casos. Tal es así, que no existen normas que regulen cómo pagar el IGV cuando el consumidor final es el usuario del servicio.

Lo dicho nos lleva a la conclusión de que la única manera de conseguir la neutralidad en estos casos es exonerando del impuesto a la prestación en el país de aquellos servicios que suelen ser demandados por consumidores finales; sólo de este modo se habrá puesto en igualdad de condiciones a los servicios prestados en el país con los prestados desde el exterior. Esta sería una de las razones técnicas que justificaría el otorgamiento de exoneraciones.

En consecuencia, la afectación de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados no cumple con los objetivos de recaudación y neutralidad que se esperan del IGV; nuestra sugerencia es que tal hipótesis sea eliminada y que



volvamos al sistema que estuvo vigente antes del 1 de enero de 1993, según el cual, los servicios sólo se encontraban gravados cuando eran “prestados y utilizados” en el país.

Sin perjuicio de lo expuesto, no podemos dejar de referirnos a las disposiciones que el Proyecto de Reglamento traería en materia de utilización de servicios, específicamente en lo concerniente a la noción de utilización.

El Proyecto de Reglamento consideraría que el servicio es consumido o empleado en el país cuando el mismo es o puede ser susceptible de ser utilizado por el usuario del servicio para generar renta de tercera categoría de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta; aún cuando la retribución abonada no pueda ser deducible como gasto y/o costo para la determinación del Impuesto a la Renta, esté o no afecto a este último impuesto.

Como puede apreciarse, el servicio se entendería consumido o empleado en el país, cuando: i) sea utilizado para generar rentas de tercera categoría de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta; o, ii) pueda ser susceptible de ser utilizado para generar dicha renta.

En tal sentido, bastará que el servicio pueda llegar a ser empleado en actividades industriales, comerciales y, en general, en cualquier forma de explotación conjunta de capital y trabajo, para que se entienda utilizado en el país. La retribución pagada al proveedor del exterior afectará los resultados contables del usuario, como costo o gasto; aún cuando el servicio no haya sido efectivamente incorporado al proceso productivo.⁶⁴

Sin embargo, por tratarse de gastos incurridos en el exterior se presumirá, salvo prueba en contrario, que han sido ocasionados por renta de fuente extranjera. En tal sentido, a menos que se demuestre su causalidad con la generación de renta peruana, no podrán ser deducidos a efecto de determinar el Impuesto a la Renta de cargo del usuario de los mismos.

Si el gasto no es admitido a efecto del Impuesto a la Renta, porque no puede

⁶⁴ Imaginemos una empresa domiciliada en el país que solicita a otra del exterior un sondeo de mercado con el objetivo de ampliar su giro o realizar inversiones en otros mercados. Sin embargo, a pesar de que



demostrarse que el servicio se destinó a la producción de renta peruana o porque el mismo se empleó para generar renta extranjera, el impuesto pagado por la utilización de servicios no podrá ser aplicado como crédito fiscal.

En consecuencia, dicho impuesto afectaría los costos del usuario del servicio generando distorsiones en la composición del precio de los bienes o servicios que éste comercialice finalmente. Además, si tales bienes y servicios fueran materia de venta o prestaciones en el país, se produciría el efecto de piramidación del impuesto al aplicarse el IGV sobre un precio en el que se ha incorporado el impuesto.

Aparentemente se habría desechado la alternativa planteada originalmente, según la cual el servicio se consideraría consumido o empleado en el país cuando sea o pueda ser deducible como gasto y/o costo para la determinación del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto. Esta fórmula nos parecía más adecuada porque evitaría que el impuesto pagado por la utilización de servicios no pueda ser aplicado como crédito fiscal, garantizando así la neutralidad del impuesto. Sin embargo, su redacción no estaría del todo clara pues no se entiende cómo un gasto puede ser deducible si un sujeto no está afecto al Impuesto a la Renta.

Como vemos, al parecer, la intención del legislador sería privilegiar el objetivo recaudatorio del impuesto sobre el de neutralidad.

De otro lado, está el tema de los servicios prestados por sujetos no domiciliados que son utilizados parcialmente en el país. En una de las versiones preliminares del Proyecto de Reglamento se incluía una norma que establecía que en el caso de servicios prestados por sujetos no domiciliados que son utilizados parcialmente en el país, se encontraría gravada la parte que, de acuerdo a la Ley y el Reglamento del Impuesto a la Renta,⁶⁵ deba considerarse renta de fuente peruana.

En nuestro concepto, la inclusión de esta disposición en el Reglamento hubiera

sus gestores reciben la información a tiempo, no la consideran al momento de la toma de decisiones. Podrá decirse que el servicio no ha sido utilizado en forma inmediata, pero como podría llegar a emplearse más adelante se entendería que el servicio ha sido utilizado para los fines del impuesto.

⁶⁵ Artículo 48 del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

sido adecuada porque habría contenido un criterio objetivo para gravar con el impuesto el consumo efectivo en el país. Además, la norma habría podido ser aplicable a casi toda la gama de servicios posibles de ser utilizados en más de un territorio.

Sin embargo, observamos que en la última versión del Proyecto esta disposición ha sido omitida, manteniéndose, en cambio, la norma reglamentaria vigente; que sólo se aplica a una clase de servicios (arrendamientos de naves y aeronaves y otros medios de transporte).

De otro lado, también se observa en la última versión del Proyecto que se mantendría la disposición del Reglamento vigente que establece que no se consideran utilizados en el país, los servicios de reparación y mantenimiento de naves y aeronaves y otros medios de transporte prestados en el exterior. Esta norma por cierto no tiene justificación porque no existe una explicación técnica para que tales servicios no se consideren utilizados en el país, si es utilizado por operaciones generadoras de fuente peruana.

En tanto, los servicios que son prestados parte en el país y parte en el extranjero, se encuentran gravados por el íntegro de la retribución percibida por el prestador del servicio, en atención al principio de territorialidad optado por nuestra Ley que, como sabemos, es el del lugar de ejecución del servicio siguiendo el criterio del domicilio o residencia del prestador del servicio.

En el caso de los servicios de transporte internacional de pasajeros, nuestra Ley establece que el IGV se aplica sobre la venta de pasajes u órdenes de canje que se expidan en el país, así como de los que se adquiera en el extranjero para ser utilizados desde el país. El legislador habría preferido otorgar seguridad jurídica antes que recurrir a conceptos técnicos en pos de una solución más justa.

En doctrina se considera que las prestaciones de transporte en general (carga y pasajeros) tienen lugar en el territorio nacional por la parte del trayecto allí realizado y fuera de él por el resto. Esta regla funciona en los países que han adoptado el principio del lugar de ejecución del servicio, sea siguiendo el criterio de la residencia de quien presta el servicio, o el criterio de ejecución efectiva de la prestación. En el caso de los países que aplican el criterio de utilización es necesario recurrir a presunciones relacionadas con la residencia de las partes o de



quien presta el servicio; la prueba en contrario estaría dada por la utilización del servicio en el extranjero.

Por ejemplo, en Venezuela el servicio de transporte internacional se considera parcialmente prestado en el país,⁶⁶ en tanto que en Argentina, el transporte internacional tiene el tratamiento de exportaciones, estando por ello exento del pago del impuesto (gravado con tasa cero).⁶⁷ De acuerdo con nuestra Ley, constituyen servicios exonerados del IGV los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y los que se realicen desde el exterior hacia el país, así como los servicios complementarios necesarios para llevar a cabo dicho transporte, siempre que se realicen en las zonas primarias de aduanas.

En otras legislaciones se provee de reglas especiales también a otros servicios que puede tener alcance extraterritorial. Por ejemplo, la Ley del IVA de Argentina establece que los servicios de telecomunicaciones internacionales se entienden realizados en el país en la medida que su retribución sea atribuible a una empresa ubicada en él.⁶⁸

En materia de seguros, existe polémica en torno a cuál debe ser considerado el lugar de prestación del servicio cuando la actividad de quien presta el servicio implica la utilización del espacio terrestre, marítimo o aéreo de más de un país, como ocurre en los seguros de transporte. Al respecto una corriente doctrinaria sostiene que el lugar de prestación debe fijarse en el lugar de residencia de la empresa aseguradora o reaseguradora; otros en cambio, se inclinan por el lugar de celebración del contrato; finalmente están quienes prefieren el lugar donde se localiza el riesgo.

4. Contratos de construcción

Como sabemos, de acuerdo con el Reglamento, el impuesto grava los contratos de construcción que se ejecuten en el territorio nacional, cualquiera sea su denominación, sujeto que lo realice, lugar de celebración del contrato o de

⁶⁶ Artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Venezuela.

⁶⁷ Artículo 7, inciso h), numeral 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina.

⁶⁸ Artículo 1, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina.

percepción de los ingresos.⁶⁹ Pareciera que todos los problemas que podrían suscitarse en torno al aspecto espacial de los contratos de construcción estarían resueltos, pero no es así.

Imaginemos el caso de una empresa constructora nacional que gana una licitación internacional para la construcción de una obra pública que abarca espacios geográficos fuera y dentro del territorio nacional, como podría ser un puente binacional o un oleoducto. Por tratarse de una obra que por su naturaleza es inescindible, no siempre será posible o conveniente separar la parte de la obra que se realiza dentro y fuera del territorio nacional.

En este caso, estamos frente a un vacío de la Ley pues no se ha previsto cómo debe aplicarse el impuesto cuando una obra se ejecuta parte en el país y parte en el extranjero. En aplicación del principio de legalidad, dicho vacío legal podrá ser subsanado sólo mediante la dación de una norma que contemple específicamente el caso planteado.

Para ello, deberá considerarse que a pesar de que los contratos de construcción pertenecen al género de los servicios, las obras ejecutadas parcialmente en el país no podrán recibir un tratamiento tributario similar al de los servicios que son prestados parte en el país y parte en el exterior; debido a que, en el caso de los contratos de construcción, el legislador ha optado por el principio del lugar de ejecución de la prestación del servicio bajo el criterio del lugar de prestación efectiva del servicio para establecer el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia; en tanto que, respecto de las prestaciones de servicios, dicho aspecto ha sido fijado siguiendo el mismo principio pero bajo el criterio del domicilio o residencia del prestador de servicio.

De acuerdo con el criterio del lugar de prestación efectiva del servicio, los contratos de construcción que se ejecuten parcialmente en el país deberían estar gravados sólo por la parte de la obra ejecutada en el país, en proporción al valor de la misma; en razón de que, bajo este criterio, los servicios se hayan afectos al impuesto cuando son realizados en el país; siendo irrelevante el lugar de residencia o domicilio del prestador del servicio.

⁶⁹ Artículo 2 numeral 1 inciso c) del Reglamento del IGV.



Decimos que los contratos de construcción constituyen propiamente servicios porque implican prestaciones de hacer para dar y, como tales, deberían haber seguido el mismo tratamiento legal y tributario previsto para aquéllos. No existe actualmente razón alguna que justifique que los contratos de construcción configuren una hipótesis de incidencia distinta a los servicios.

Pese a ello, el legislador sigue manteniendo tal distinción, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en la legislación venezolana que establece que constituye servicios cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer, considerándose como tales, entre otros, los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista proporcione los materiales.⁷⁰ Asimismo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina establece que el impuesto grava, entre otras operaciones, las obras, locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el territorio de la Nación.⁷¹ Finalmente, el Impuesto a las Ventas y Servicios de Chile considera como servicio a los contratos de instalación o confección de especialidades y a los contratos de construcción.⁷²

En consecuencia, debe advertirse que existe un vacío normativo que requiere de una estipulación expresa que regule la forma cómo debe aplicarse el impuesto en caso que una obra sea ejecutada en el territorio de más de dos Estados, lo que no resultaría extraño en tiempos de integración y globalización como los actuales.

5. Primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos

La determinación del aspecto espacial de esta hipótesis de incidencia no reviste mayor dificultad, pues tratándose de bienes inmuebles, se debe atribuir potestad tributaria al Estado en cuyo territorio se hayan situados los mismos. Así, la aplicación del criterio de ubicación física respecto de bienes inmuebles ha sido aceptado de forma unánime por la doctrina; siendo en consecuencia éste el criterio adoptado por nuestra Ley.

Sin embargo cabe hacerse algunas preguntas en el caso de la venta de bienes futuros o, lo que es lo mismo, la venta de inmuebles en planos. En efecto, según

⁷⁰ Artículo 4 numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Venezuela.

⁷¹ Artículo 1 inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de Argentina.

⁷² Artículo 8 inciso e) del Decreto Ley 825, Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios.

una directiva de la SUNAT⁷³ se entiende que la primera venta de inmuebles futuros se encuentra incluida en la exoneración a las ventas que realicen los constructores de los mismos cuyo valor de venta no supere las 35 Unidades Impositivas Tributarias y que estén destinados a vivienda. Esta disposición interpretada en sentido contrario significa que sí está gravada la primera venta de inmuebles aún no construidos (en planos) cuando no se destinen a vivienda o su valor de venta supere la cantidad antes mencionada.

Lo expuesto significa que en estos casos el aspecto espacial se cumpliría en forma presunta, si en el plano del inmueble a construirse consta que la ubicación del inmueble será dentro del territorio nacional, lo cual nos parece adecuado siempre que tal criterio sea precisado por norma con rango de Ley.

⁷³ Directiva 012-99-SUNAT publicada el 21 de agosto de 1999.

