

¿Qué es la utilización de servicios?

(PRIMERA PARTE)

Alfredo Guerra Arce^(*)

EN EL SIGUIENTE ARTÍCULO, QUE SE PUBLICARÁ EN DOS ENTREGAS, EL AUTOR ANALIZA EL CONTENIDO DE LA "UTILIZACIÓN DE SERVICIOS", SEÑALANDO QUE, USUALMENTE, SE LE INCORPORA LAS IDEAS DE UTILIZACIÓN EFECTIVA Y UTILIZACIÓN POTENCIAL SIN DISTINGUIRLAS CLARAMENTE. PARA EVITAR CONFUSIONES, INCERTIDUMBRE JURÍDICA Y LA POSIBLE APLICACIÓN ARBITRARIA DE LAS NORMAS, CONSIDERA NECESARIO PROFUNDIZAR EN LAS DEFINICIONES.

INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV) introdujo el supuesto de la utilización de servicios para gravar aquéllos servicios prestados por no domiciliados pero que se consumían en el país; así como para determinar las exportaciones de servicios que se encontraban inafectas del impuesto cuando se utilizaban en el exterior. Con esto se buscaba un tratamiento similar al de la importación y exportación de mercancías, respectivamente.

Sin embargo, el contenido de este supuesto no ha sido mayormente desarrollado en la legislación y su reglamento. Si bien diversos congresos, artículos y jurisprudencia administrativa han ido perfilando su significado como el "primer acto de disposición", su aplicación a cada caso particular todavía ofrece dudas y problemas.

En este contexto, creo necesario intentar mayores precisiones sobre el particular. Para ello partiremos de la noción general de consumo pues entendemos que se encuentra comprendida dentro del concepto de utilización. Así, en una primera parte desarrollaremos en abstracto el contenido de dicho concepto. Luego, en una segunda parte, aplicaremos tales contenidos para analizar la legislación y la jurisprudencia en concreto. Cabe indicar que, en la medida que se recurre muchas veces al "uso" para referirse a la "utilización", hablaremos de ambos términos indistintamente.

I. EL CONTENIDO DEL CONCEPTO "UTILIZACIÓN DE SERVICIOS"

1. Consumo o utilización de servicios

El significado literal de consumir tiene, entre otras, las siguientes acepciones⁽¹⁾ "destruir, extinguir", "utilizar comesti-

bles perecederos u otros géneros de vida efímera para satisfacer necesidades o gustos pasajeros" y "gastar energía o un producto energético". Como puede notarse, dichos contenidos solamente podrían aplicarse a los bienes fungibles que se extinguen con el primer uso. Para poderlo extender a los bienes no fungibles, que tienen varios usos en el tiempo antes de extinguirse, tendríamos que abstraer las definiciones.

En este sentido, consumir puede ser concebido como la aplicación de un bien al cumplimiento de la finalidad a la que está destinado cuando aquél fue creado o generado. Dicho cumplimiento puede producirse varias veces según el bien tenga carácter duradero o no. Por ejemplo, podemos comprar un refresco embotellado en un envase plástico y, una vez vaciado su contenido, posteriormente, existen varias opciones o aplicaciones: usarlo como envase para llenarlo con otros líquidos, cortarlo para hacer decoraciones diversas u otros objetos, etc. El envase puede cumplir la finalidad de transportar líquidos muchas veces, sin embargo es susceptible de cumplir con otros fines.

Así, los bienes fungibles cumplen su finalidad y se extinguen, los no fungibles pueden cumplir varias veces su finalidad u otras que el usuario desee aplicar. En este último tipo de bienes le podemos llamar consumo, a todos los usos que reciba el bien. Cada vez que se cumple la finalidad existe un gasto parcial que lleva a la extinción, entendida no como la destrucción del bien sino como la pérdida de las cualidades para obtener el fin en cuestión. Por ejemplo, un motor que deja de funcionar, puede estar extinguido como tal, pero no destruido pues acondicionándolo puede servir aún para mostrar su interior mediante un corte longitudinal, con fines didácticos. Sus cualidades materiales le permiten cumplir, todavía, otras finalidades.

Del mismo modo, en cuanto a los servicios, solamente la abstracción del término "consumir" les sería aplicable, puesto que no puede hablarse propiamente de la destrucción de un servicio ni de su extinción, sino del cumplimiento de su finalidad. De esta manera los servicios al igual que los bienes pueden aplicarse varias veces y a diversas finalidades, por ejemplo un corte de pelo puede servir para mejorar la apariencia personal para un evento específico, pero, luego, permanece con el usuario en su vida cotidiana.

Ahora bien, es notorio que esta abstracción produce una idea de consumo bastante amplia y flexible permitiendo que la

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Estudios de Post Grado en Derecho Tributario por la misma universidad.

(1) REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española. 21a ed. Espasa, Madrid 1992. T. I, pág. 551.

finalidad a cumplir sea enfocada de distintas maneras. Así, el acercamiento más evidente al concepto es cuando el usuario es el que determina y cumple la finalidad del servicio, lo que podemos denominar "utilización efectiva".

2. Utilización efectiva

Empecemos con un ejemplo clásico que nos ayude a su definición. En el diseño de una edificación, se concibe una primera idea de utilización que es la aplicación de los planos a la construcción. Luego, el carácter "efectivo" viene dado por las consecuencias concretas perfectamente identificables en la realidad, producidas por el usuario.

Sin embargo, recordemos que la finalidad puede cumplirse muchas veces en el tiempo o el usuario puede destinar el servicio a otro propósito. Por ejemplo, el diseño puede edificarse en un lugar y luego duplicarse en otro, o puede ser vendido o, indirectamente, luego de la construcción, hace posible el establecimiento de una sede administrativa, una escuela, un museo, etc. Resulta evidente que algunas de estas finalidades no deberían tenerse en cuenta para efectos tributarios. Sin embargo, no es tan claro cuál es el criterio para elegir un efecto particular y descartar el resto.

En este sentido, debemos precisar cuál de las variadas consecuencias particulares puede considerarse como una utilización efectiva relevante. Al respecto, parece claro que debe existir una relación (i) directa y (ii) adecuada entre el servicio y la consecuencia concreta que se obtiene de él. Por la relación directa, entiendo que el servicio debe ser causa próxima del efecto concreto, esto es, tiene que ser inmediata. Por ejemplo, luego de la primera construcción el diseño sería solamente causa remota de otra edificación igual o de otros destinos dados a la primera. De otro lado, por relación adecuada, quiero decir que el servicio debe ser, valga la redundancia, causa adecuada del efecto, esto es, probable dentro de los usos y costumbres del mercado, verbigracia, los planos normalmente sirven para construir.

A partir de los diversos efectos o aplicaciones especiales que puede tener un servicio en la realidad es que debe analizarse cada caso en particular⁽²⁾ para determinar, primero, cuál es el efecto concreto relevante y, luego, a partir de esto, el lugar de su acaecimiento, es decir, el aspecto espacial de la utilización del servicio.

Por este motivo, normativamente, sería imposible hallar una regla general que indique cuándo y dónde se produce una utilización efectiva o no. A lo más, pueden ensayarse reglas especiales que se relacionen directamente con dicho tipo de utilización o que lo presuman a partir de otro hecho concreto y ubicable con facilidad. Este acercamiento al problema ha sido seguido por la Sexta Directiva de la Unión Europea, y en las legislaciones de algunos de sus miembros, pues no se han enfocado precisamente en determinar un concepto legal claro y distinto de utilización⁽³⁾ sino que solamente buscan lograr funcionalidad en el reparto de competencias tributarias⁽⁴⁾.

No obstante, hay que destacar que sin la existencia de estas reglas que presumen el lugar de consumo efectivo, esta noción no resulta muy útil para efectos tributarios pues, por un lado, depende en muchos casos de la voluntad del usuario para aplicar el servicio en un lugar y tiempo determinados,

condicionando el nacimiento de la obligación tributaria y, por otro, dificulta su administración al obligar a un análisis concreto de cada caso.

3. Utilización potencial

Por la idea de una utilización potencial de los servicios, entiendo el poner a disposición del usuario el resultado de aquéllos. Pero, esta vez, el consumo no se traduce en un comportamiento del prestatario sino del prestador de modo que el primero quede en la posibilidad de aplicar el servicio, esto es, ejercer su facultad de destinarlo al propósito que le parezca en lo que denominamos utilización efectiva. Así, se opone a esta última noción.

A manera de ilustración, cuando hablamos de poner a disposición un servicio, podemos hacer analogía de lo que sucede en el comercio de mercaderías cuando se transfiere y se entrega el bien, esto es, tomamos un aspecto jurídico y uno de hecho. En los servicios, el aspecto jurídico sería el cumplimiento de la prestación y el de hecho sería la ejecución de la misma.

Al respecto, puede definirse el cumplimiento como "...la extinción de la obligación -del crédito y de la deuda- mediante la realización del deber de prestación"⁽⁵⁾. De las propiedades de este concepto (identidad, integridad e indivisibilidad) resulta evidente que el mismo es distinto de la sola ejecución de la prestación, que viene a ser solamente parte del cumplimiento.

Es ilustrativo apreciar el ejemplo del transporte de pasajeros desde el país hacia el exterior. El cumplimiento de la prestación implica completar el viaje, entonces, de acuerdo con esta idea, la utilización se produce en el exterior, en el lugar de arribo. En cambio, la Unión Europea ha definido el consumo de este tipo de servicio según las distancias recorridas, esto es, se liga a la ejecución del servicio, pues por la naturaleza de la prestación ésta produce un resultado concreto al usuario a medida que se lleva a cabo.

De este contraste, se ve con claridad la diferencia entre el criterio de ejecución y el de cumplimiento de la prestación. Dado que el presente caso es uno de ejecución continuada y no inmediata, el resultado parece recibirse en cada momento de la ejecución, pero esto no significa que se haya satisfecho el interés del acreedor. En mi opinión, este interés, que no es susceptible de fraccionamiento y que, por ende, solamente se cumple al llegar al destino, es el que debe tomarse en cuenta para mantener una idea consistente de consumo.

En este orden de ideas, si hablamos de consumo o utilización de servicios como cumplimiento de su finalidad, desde un punto de vista jurídico, éste implica el cumplimiento de la prestación, ya que significa la satisfacción del interés del acreedor o usuario. En este sentido, es la primera y más inmediata utili-

(2) "El uso efectivo de un servicio "...debe apreciarse en sí mismo, en su materialidad, cualquiera sea la persona que lo utilice", por lo que cada operación en particular debe ser objeto de un análisis para determinar en qué proporción se utiliza fuera o dentro de un territorio en particular". DEROUIN, Philippe. *El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Edemús, Madrid 1981, pág. 156.

(3) La Sexta Directiva de la Unión Europea es poco más que un catálogo de los procedimientos ad-hoc más comunes adoptados por los Estados miembros. En muchos casos, es posible tener regímenes más apropiados si se tiene en cuenta la racionalidad subyacente al IVA. KAY, John y DAVIS, Evan. "The VAT and services". EN: *Value added taxation in developing countries*. Banco Mundial, Washington D.C. 1990, pág. 81.

(4) HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de las Comunidades Europeas*. Marcial Pons, Madrid 1996, págs. 112 y 113.

(5) HERNÁNDEZ GIL, Antonio. *Derecho de Obligaciones. Obras Completas*. T.III. Espasa-Calpe, Madrid 1998, pág. 200.

zación que puede existir para el usuario. Empero, no perdamos de vista que se trata de una conducta del deudor de la prestación o prestador del servicio mas no del usuario.

Al respecto, se puede advertir que este criterio haría recaer en las partes la decisión de cómo, cuándo y dónde nace la obligación tributaria respectiva, puesto que depende de cómo se convenga la prestación. Si bien la manera de pactar la obligación no es arbitraria sino que obedece al interés de los contratantes, puede ocultarse la verdadera intención de la operación.

Sin embargo, el problema es común a todo tipo de hechos imponibles, de modo que no es intrínseco del criterio bajo comentario. Así, dicha intención no debería considerarse como parte de un análisis del supuesto establecido en la ley, sino para un examen posterior del hecho imponible, es decir, si la determinación de la prestación pactada es coherente o corresponde a una simulación para evadir el impuesto situando el consumo en un lugar indebido.

4. "Primer acto de disposición": ¿Utilización efectiva o utilización potencial?

La distinción de los conceptos de uso a partir de la conducta del deudor de la prestación o la conducta del usuario se hace absolutamente necesaria para evitar equívocos. Como señala Schwartzman "...no hay que confundir los efectos del resultado de las acciones del prestador, con los efectos del resultado de las acciones del prestatario"⁽⁶⁾.

Sin embargo, el concepto de uso como "primer acto de disposición" que solemos emplear incorpora ambos efectos sin distinguirlos u otorgarles una función identificable dando lugar a confusión, incertidumbre jurídica y, muchas veces, a la aplicación arbitraria de las normas. En este sentido, creo que es necesario volver sobre el origen de esta idea.

Entiendo que su primera formulación textual fue la siguiente: "...el elemento determinante es el lugar de destino del servicio, entendido como aquél donde se ha de disponer del servicio. A este efecto debe considerarse únicamente el "primer destino", esto es, el lugar donde el beneficiario inmediato llevará a cabo el primer acto de disposición del servicio.

Cabe destacar que sólo debe considerarse el potencial uso del servicio (destino del servicio) y no el empleo efectivo del mismo, por resultar, en la generalidad de los casos, de tan difícil verificación que haría imposible su implementación"⁽⁷⁾. (el subrayado es nuestro).

Esta idea contiene, en su formulación y desarrollo, dos sentidos diferentes de "disposición": (i) tener el servicio "a disposición"; y (ii) el acto mismo de "disponer", darle destino al servicio.

Hay algunos casos en que puede identificarse un primer acto de disposición pero, en otros, solamente la disponibilidad del servicio. Al efecto es menester distinguir algunos grupos de servicios. En los servicios que consisten en el análisis, creación o recolección de información, dicha información se prepara y se transmite al usuario que contrata el servicio. Otros servicios tienen por propósito dar objetos tangibles, como bienes muebles en un arrendamiento o dinero en caso de un servicio financiero o un siniestro. Por su parte, gran número de servicios implican prestaciones de hacer, acciones inmediatas y directas sobre un objeto (persona o cosa) y que implica un cambio en

su naturaleza o circunstancia (por ejemplo, un cambio de estado físico, químico o un traslado), o el mantenimiento de éstas características. Aquí, la prestación puede o no concluir con la remisión del objeto al destinatario.

De este modo, en los servicios en que se proporciona al usuario información, bienes o dinero, pueden contar con un primer acto de disposición, pues al recibirlos el primer y potencial destino será decidir cuál será su destino efectivo, valga la redundancia. En cambio, en los demás servicios, el resultado ya es un efecto concreto de su prestación, sin necesidad de un acto propio del usuario, como decidir o evaluar qué destino darle. Asimismo, dicho resultado también puede ser concebido como un "primer destino". En este tipo de servicios, la idea de un "primer acto de disposición" nos puede llevar a confusión. Veamos dos ejemplos.

- a) La publicidad realizada en territorio nacional por una empresa local a una del exterior para la promoción de un producto de esta última o para un establecimiento de hospedaje, vendido o instalado, según el caso, en el exterior.

El primer uso es la difusión de la información acerca del producto o el hospedaje, lo cual se produce en el territorio nacional. No resulta relevante la finalidad posterior que puede ser el contacto o la obtención de clientes en el exterior. Aquí resulta evidente que el resultado queda a disposición del usuario cuando la prestación se cumple, lo cual sucede al transmitirse la información sobre las cualidades de los productos o del hospedaje a los potenciales consumidores. Adicionalmente, coincide con el interés del usuario porque en este tipo de servicios aquél "recibe" la prestación consiguiendo que terceros conozcan dichas cualidades. Sin embargo, no se aprecia "un primer acto de disposición" por su parte sino, solamente, la disponibilidad del servicio, es decir, que el mismo "queda listo" para posteriormente cumplir otros fines como la obtención de clientes o ingresos.

- b) El control de calidad realizado por una empresa local a una del exterior para que ésta emita certificados de garantía a otra compañía local que exporta sus productos.

Según Bueno, este caso no resultaba tan claro. El lugar de utilización puede ser en el extranjero porque allí se expiden los certificados, pero también se puede entender utilizado en el país por el solo hecho de ser emitidos a favor de una empresa domiciliada en el mismo. No obstante, opta por que el primer destino es la emisión de certificados que se utilizarán en el extranjero. En tal sentido, si dichos certificados se destinan a garantizar productos a ser vendidos en el país, éste sería el lugar de utilización⁽⁸⁾. Es decir "un primer acto de

(6) SCHWARTZMAN, Daniel Mario. "Comunicación Técnica. El IVA en los negocios internacionales". EN: *Memorias. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XVII, Cartagena, octubre de 1995*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá 1995, pág. 777.

(7) BUENO CHOCCANO, Patricia. "Los servicios en la Ley del Impuesto General a las Ventas - Aspecto Especial". EN: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Diciembre de 1996, Vol. Nº 31. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima 1997, pág. 84.

(8) BUENO...Op. cit., pág. 86.

(9) Dicho certificado informa a los potenciales compradores que el producto que van a adquirir cumplió los estándares respectivos. En este sentido, es similar al servicio de publicidad, solamente que la difusión de la información queda a la voluntad de la compañía que puede aplicar el certificado para una venta local o en el exterior.

disposición" puede entenderse producido donde la empresa local evalúa la presentación del certificado a un comprador u otro, esto es, donde se encuentra domiciliada⁽⁹⁾. Pero también puede considerarse acaecido donde, posteriormente, se destinaría el certificado a su probable uso concreto.

En este contexto, que la idea del "primer destino" contenga ambos sentidos de disposición, es un problema para su aplicación a los casos concretos puesto que se vuelve un concepto equívoco. Tendríamos que redefinir y ordenar los contenidos para obtener definiciones claras y distintas.

5. Redefinición de los contenidos de la utilización de servicios

El término "potencial" en el concepto enunciado por Bueno, se emplea para identificar a una hipótesis de uso contrapuesta a una utilización concreta, pero que siempre se refiere a una conducta del prestatario del servicio. Así, se analiza dónde "aplicará" el usuario el servicio a uno u otro fin, sin establecer dónde se produce su aplicación concreta (pues esto correspondería a una utilización efectiva)⁽¹⁰⁾. El comportamiento del usuario no se da en los hechos sino que el contribuyente o la Administración Tributaria, tienen que establecer una probabilidad o una hipótesis de uso efectivo, identificando un efecto próximo y adecuado del servicio (ver apartado 3), pero de manera apriorística, es decir, antes de verificarse algún hecho en la realidad.

En cambio, en el orden de ideas desarrollado anteriormente, esto no deja de ser un uso "efectivo" porque no se refiere a la conducta del prestador sino del prestatario. En este contexto, con el objeto de evitar confusiones, a este "acto de disponer" que realizaría el usuario bajo un enfoque *a priori*, deberíamos dejar de llamarlo "uso potencial". En su lugar, podríamos denominarlo "uso efectivo hipotético" porque se refiere a la aplicación que hace el usuario del servicio, pero de manera apriorística. Por su parte, deberíamos reservar el término de "uso potencial" solamente para hacer referencia a la conducta del prestador que pone el servicio a disposición del usuario⁽¹¹⁾.

6. Extensión de la idea de utilización potencial

La idea de un uso potencial, en el sentido en que la hemos formulado, es tal que el servicio tenga la capacidad para generar usos efectivos. El primer acercamiento que hemos visto es el cumplimiento de la prestación porque el acreedor cumple su primera y más inmediata finalidad que es su satisfacción por parte del deudor. Se trata de una disponibilidad concreta, verificada en una conducta del prestador.

Sin embargo, también podemos concebir una disponibilidad potencial "hipotética", posible solamente y, del mismo modo, anterior a un uso efectivo. Aquí no verificamos una conducta del prestador ni menos aún del prestatario. Lo que se comprueba es la mera posibilidad de que el usuario aplique el servicio a un propósito u otro.

Así, siguiendo el origen de la contraprestación del servicio, podemos llegar a localizar el uso en la residencia del usuario. Si bien puede recibirlo concretamente fuera de su país de origen, por lo general es en este último donde se

encuentra más próximo a su aplicación concreta. Por el principio de radicación que rige este criterio de conexión, la mera disposición jurídica del servicio que se produzca fuera de la residencia es ocasional y accidental, siendo menos probable que se produzca un uso o aplicación efectiva del mismo por parte del usuario.

Del mismo modo, el "uso potencial hipotético" podría fijarse en el lugar donde el beneficiario realiza su actividad económica (sea conforme con el criterio de la fuente o del establecimiento permanente), pues el servicio se encuentra más próximo a su uso efectivo allí y no donde se dispone jurídicamente del mismo.

7. El contenido de la utilización en el ámbito normativo

De acuerdo con lo expuesto, existe (i) un uso efectivo y (ii) un uso potencial. Asimismo, cada uno de ellos tiene dos modos de ser entendido: un modo concreto y un modo hipotético, según se refieran a una conducta verificable en la realidad o a una hipótesis de conducta, respectivamente. En este contexto, es necesario precisar que los modos "hipotéticos", tanto en el uso efectivo como potencial, no podrían tomarse como criterios válidos de interpretación sino que más bien requieren una disposición legal expresa que los ampare, sea en forma de presunción legal absoluta o de ficción legal, según pasamos a explicar.

En el uso efectivo, la idea de un "acto de disposición" (léase "uso efectivo hipotético") siempre se refiere a una conducta del usuario pero de manera apriorística, sin haberse verificado en la realidad el acto concreto de utilización. En el "uso potencial hipotético", existe posibilidad de una utilización concreta con respecto a un lugar determinado (domicilio, fuente o establecimiento permanente del usuario) pero no relacionada con una conducta específica ni del usuario ni del prestador del servicio.

De este modo, ninguno de los dos casos determina el lugar de consumo o utilización sobre la base de un acto o hecho concreto y susceptible de ser probado sino a partir de una suposición o hipótesis, que si bien puede ser probable, razonable o atendible, sólo puede sustentarse en el punto de vista de cada contribuyente o de la Administración Tributaria. Así, no podríamos admitir el nacimiento de la obligación tributaria si no hay certeza de la ocurrencia del hecho imponible.

De este modo, sin una disposición legal que prevea las nociones de uso o consumo "hipotético", sea como presunción absoluta o como ficción, solamente quedarían dos alternativas válidas para interpretar la utilización de servicios: (i) el "uso efectivo concreto" que es una conducta verificable del usuario y (ii) el "uso potencial concreto" que es la disponibilidad jurídica de la prestación causada por una conducta del prestador. En la siguiente entrega veremos cómo se encuentran estas alternativas en la legislación y la jurisprudencia administrativa. □

(10) Aquí, "potencial" significa: "lo que se opone a lo concreto, esto es, lo posible no realizado... que puede suceder o existir, en contraposición a lo que ya existe". REAL...Op. cit. T. II., pág. 1649.

(11) En la medida que la mera disponibilidad jurídica deja el servicio en las condiciones para que el usuario lo aplique en concreto a uno u otro propósito, significa la capacidad para lograr un uso efectivo del servicio. Así, el término "potencial" se justificaría bajo una idea más amplia: lo potencial como "lo que tiene o encierra en sí potencia, esto es, la capacidad para producir un efecto" REAL...Op. cit. T. II., pág. 1649.

¿Qué es la utilización de servicios?

(SEGUNDA PARTE*)

Alfredo Guerra Arce (**)

EN LA SEGUNDA Y ÚLTIMA PARTE DE ESTE ARTÍCULO, EL AUTOR APLICA LOS CONCEPTOS PLANTEADOS EN LA ENTREGA ANTERIOR RESPECTO A LA "UTILIZACIÓN DE SERVICIOS", A LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA PERUANA.

II. LA UTILIZACIÓN DE SERVICIOS EN LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA PERUANA

1. Los contenidos de la "utilización de servicios"

En la LIGV y su Reglamento⁽¹⁾, mediante la hipótesis de la utilización de servicios se repercute la actividad del no domiciliado, invirtiendo el sujeto pasivo del impuesto hacia el consumidor, bajo los términos de "consumo" o "empleo" en el territorio nacional, independientemente del lugar de celebración del contrato, del pago o percepción de la contraprestación. Adicionalmente, se establece que no se utilizan en el país aquellos "servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior".

Por su parte, en la exportación de algunos servicios, la actividad del domiciliado se inafecta y provoca la devolución del impuesto soportado, siempre que el "uso", "explotación", o "aprovechamiento" se produzcan íntegramente fuera del país. Además, se considera que no cumplen con esta condición aquellos "servicios de ejecución inmediata" que "por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país".

En este contexto, empezaremos por el análisis literal de cada uno de los términos referidos sin perder de vista que el significado esencial de todos debería ser igual tanto para la utilización ("importación de servicios") como para la exportación⁽²⁾. De este modo:

- Consumir: tiene las siguientes acepciones⁽³⁾ "destruir, extinguir", "utilizar comestibles perecederos u otros géneros de vida efímera para satisfacer necesidades o gustos pasajeros" y "gastar energía o un producto energético". Dichos contenidos podrían aplicarse a los bienes fungibles que se extinguen con el primer uso. No obstante, para poder usarlo con referencia a los bienes no fungibles o a los servicios, tendríamos que abstraer dichos significados, de manera que consumir significaría aplicar el bien o servicio a una finalidad.
- Emplear: quiere decir, entre otras cosas, "gastar, consumir", "usar, hacer servir las cosas para algo"⁽⁴⁾. Esta palabra contiene las dos ideas antes mencionadas, la

de consumo como destrucción, que es su sentido literal, y la abstracta en que las cosas se aplican, se "hacen servir", para algún fin.

- Usar: "hacer servir las cosas para algo" es un sentido que resulta común a este término y al anterior. Sin embargo, también significa "disfrutar una alguna cosa" o "ejecutar, practicar cosa habitualmente por costumbre"⁽⁵⁾. Ahora se añaden dos ideas: la de disfrute o percepción de productos o utilidades, es decir, ya no se destina el objeto a cualquier fin sino a uno específico que sería la obtención de un beneficio; y la de habitualidad, o aplicación continua a un mismo fin o varios diferentes en el tiempo, lo que refuerza el sentido abstracto de consumo, pues trasciende el concepto de destrucción o extinción.
- Explotar: consiste en "sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio"⁽⁶⁾, lo que va en la misma línea que "disfrutar".
- Aprovechar: quiere decir "emplear útilmente alguna cosa, hacerla provechosa o sacarle el máximo rendimiento"⁽⁷⁾. Tiene el mismo sentido que el término anterior.
- Utilizar: significa "aprovecharse de una cosa"⁽⁸⁾ por lo que nos remitimos a la palabra precedente.

La idea común que puede extraerse de todas estas palabras es, en general, la de aplicación del servicio a un destino o finalidad. Empero, podemos distinguir un matiz enfocado sobre un fin en particular, que es la consecución de una utilidad o un rendimiento económico.

Sobre este último particular, cabe indicar que el término "económico" ya no está presente en el texto del Reglamento de la LIGV actualmente vigente. No obstante, sigue alimentando

(*) La primera parte de este artículo se publicó en la Revista Análisis Tributario N° 221, junio de 2006, págs. 12 a 15.

(**) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Postgraduado en Derecho Tributario por esa misma universidad.

(1) El Dec. Leg. N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo regula el IGV. Su Texto Único Ordenado fue aprobado por D. S. N° 055-99-EF y ha tenido diversas modificatorias desde su entrada en vigencia. Igualmente, su reglamento, que fue aprobado por D. S. N° 029-94-EF y modificado por el D. S. N° 136-96-EF, ha sido modificado por sucesivas normas posteriores.

(2) Existe cierto consenso en que "...la manera de determinar el lugar de la utilización del servicio debe ser la misma en la importación y en la exportación de servicios, a fin de guardar coherencia...". BUENO... Op. cit. Pág. 84. En efecto, no existiría razón para diferenciar entre ambos pues debe existir simetría. Esto se puede apreciar en que la exportación de un país implicaría la utilización en el otro y viceversa.

(3) REAL... Op. cit. T. I. Pág. 551.

(4) REAL... Op. cit. T. I. Pág. 813.

(5) REAL... Op. cit. T. II. Pág. 2051.

(6) REAL... Op. cit. T. I. Pág. 936.

(7) REAL... Op. cit. T. I. Pág. 174.

(8) REAL... Op. cit. T. II. Pág. 2053.

su análisis⁽⁹⁾, de modo que es importante precisar su sentido. Así, debemos señalar que éste se refiere a una cierta manera de aplicar los medios a los fines. Dicha manera, no puede ser cualquiera sino una eficiente que produzca una utilidad, un rendimiento o que, al menos, tenga ese propósito.

En este orden de ideas, en la LIGV y su Reglamento existen dos nociones de consumo: (i) una amplia y general en que el servicio puede aplicarse a cualquier fin; y (ii) otra restringida en que el servicio debe aplicarse a una finalidad que produzca rendimientos. Así, este último sentido se identifica con la idea de un consumo intermedio, productivo, mientras que el primero con un consumo final. Veamos qué relación tienen estos conceptos con los descritos en la primera parte de este trabajo.

Un servicio puede tener un "uso efectivo concreto" y, a la vez, económico como obtener clientes lo cual es un consumo intermedio del servicio. Empero, el destino también puede ser general y abarcar, además, propósitos como la política, la asistencia social o el entretenimiento y, entonces, hablamos de un consumo final.

Asimismo, el "uso potencial hipotético" puede servir para obtener utilidades si se considera recibido donde se encuentra el centro de actividad económica del usuario. Por ejemplo, el alojamiento de un ejecutivo en el exterior es más probable que se aplique a un fin concreto u otro ("uso efectivo concreto") en el lugar en que está establecida su compañía. Sin embargo, el propósito podría ser general o difícil de identificar. Así, en estos casos el servicio puede considerarse recibido donde se cumple la prestación, en nuestro ejemplo, donde se otorga el hospedaje ("uso potencial concreto").

De otro lado, es frecuente la confusión entre los criterios de "uso efectivo concreto" y "uso potencial concreto" cuando los servicios son de tal naturaleza que la prestación y la recepción de su resultado son simultáneas, pues la disponibilidad del servicio se fusiona con un goce del usuario, como en el transporte, el alojamiento o la alimentación. Sin embargo, hay que notar que esto es la satisfacción del acreedor producto del cumplimiento de la prestación. Aún analizamos una conducta del prestador y, por ello, no puede ser un "uso efectivo concreto", que sería su destino a otro fin posterior dispuesto por el usuario.

Esta diferencia, se aprecia de mejor manera cuando se trata de consumos intermedios como el servicio de publicidad en que la satisfacción del acreedor no se aprecia claramente como un goce, pues no es la única manera de disfrutar del servicio. En tal caso, si no se distinguen los criterios referidos, la "obtención de un beneficio económico" o el "aprovechamiento económico" puede aparecer indistintamente como: (i) el resultado concreto recibido, la difusión de la publicidad ("uso potencial concreto"); o, (ii) la aplicación posterior que disponga el usuario, que sería la captación de clientes ("uso efectivo concreto").

En suma, el análisis del consumo o utilización de un servicio debe hacerse desde dos ejes: uso efectivo – potencial y consumo final – intermedio, pues corresponden a planos conceptuales distintos. El primero no se desprende de la legislación pero vendría a ser un aporte teórico completamente aplicable a la misma, mientras el otro sí puede deducirse de los términos utilizados en la normativa, y es congruente con una imposición sobre el valor agregado.

En este orden de ideas, de una interpretación gramatical adecuada de los textos de la LIGV y su Reglamento, podemos notar que contienen las ideas tanto de "uso efectivo concreto"

como de "uso potencial concreto"⁽¹⁰⁾. Veamos cuál de ellos habría sido el adoptado por la legislación y la jurisprudencia.

2. Opción legislativa

Desde junio de 2000, con las modificaciones introducidas al Reglamento de la LIGV por el D. S. N° 064-2000-EF, entiendo que la legislación ha adoptado la noción "uso potencial concreto". En efecto, la delimitación de los requisitos para que el consumo de las exportaciones de servicios se considere producido en el exterior nos muestra el camino seguido por el legislador.

Las condiciones establecidas no se cumplen cuando la utilización no se da íntegramente en el exterior; o, en el caso de los servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el país. Al respecto, Luque ha señalado que debía precisarse 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 expendio de alimentos y bebidas, lo cual nos parece correcto"⁽¹¹⁾. (El subrayado es nuestro).

Entiendo que los servicios indicados, son aquéllos en que existe una unidad temporal y espacial entre la prestación y la entrega de su resultado, por lo que, fácilmente, pueden ligarse al lugar de su ejecución. Sin embargo, esta inferencia y conclusión no es completa puesto que, de otra manera, la legislación habría previsto que no se consumen en el exterior los servicios prestados tanto íntegra como parcialmente en el país. Dudo que esta haya sido la intención del legislador, pues existen servicios de exportación en que todo el trabajo se ejecuta localmente y luego se remite el resultado al exterior como, por ejemplo, en los servicios de consultoría y asistencia técnica, investigación de mercados, encuestas, etc.

En este sentido, a mi entender esta disposición no se refiere al lugar de ejecución del servicio, sino al lugar donde se entrega o se pone a disposición su resultado. Esto último es el criterio de disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto") cuyo contenido es el cumplimiento de la prestación, es decir, la forma en que se recibe el servicio de acuerdo a lo pactado.

Este criterio tiene un mayor alcance porque no solamente puede referirse al expendio de alimentos o el alojamiento, sino a toda prestación cuyo cumplimiento se produce por entero en el territorio nacional, verbigracia, la publicidad difundida o la asesoría informada localmente.

En lo que respecta a la hipótesis de la utilización ("importación de servicios"), la modificación introducida por el D. S. N° 130-2005-EF haría posible aplicarle la misma idea de disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto"). En efecto, se señala que no se utiliza en el país "aquellos servicios de ejecución inmediata que por su naturaleza se consumen íntegramente en el exterior". Así, si el servicio es ejecutado en el exterior y su resultado no es puesto a disposición del usuario en el

(9) La Resolución N° 001-2-2000 del Tribunal Fiscal considera que la utilización "económica" es un criterio que también se recoge en el Reglamento de la LIGV actualmente vigente.

(10) Recordemos que los modos de uso hipotético no son aplicables sin una norma expresa que los prevea. Ver inciso 1.7 de la Primera Parte.

(11) LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "El Aspecto Espacial del Impuesto General a las Ventas en la hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas". Ponencia individual. Impuestos al consumo. Primer Congreso Institucional: El Sistema Tributario Peruano. Propuesta para el 2000. Lima, noviembre de 1999. EN: Cuadernos Tributarios N° 26, mayo de 2000. Asociación Fiscal Internacional, Lima 2000. Pág. 111.

país, conforme con las obligaciones pactadas, no se configuraría una utilización de servicios gravada⁽¹²⁾.

3. Opción Jurisprudencial

El cumplimiento de la prestación ("uso potencial concreto") no solamente sería aplicable desde junio de 2000 en que se introdujeron las modificaciones mencionadas anteriormente sino desde mucho antes. Efectivamente, mediante la Resolución N° 001-2-2000, precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal (en adelante el "Tribunal") acoge el mismo para resolver un caso bajo la legislación de 1991, considerándolo extensible a normas posteriores. El caso controvertido consistió en determinar si un servicio de comisión e intermediación por la colocación de productos de una entidad del exterior en el país, constituía una exportación. El Tribunal distinguió dos tipos de servicios:

- Contactar potenciales compradores en el país e informar al respecto.
- Preparar cotizaciones para compradores locales y elaborar órdenes de pedido y brindar la información necesaria para facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión una vez que los bienes eran pagados.

En ese sentido, señaló: *"Que tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local (...) permitiéndole disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú. Que la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida; en tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, los reparos formulados al respecto deben ser levantados;"*⁽¹³⁾. (El subrayado es nuestro).

Asimismo, respecto del segundo tipo indica que: *"...puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos para la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en el territorio nacional, cuando los bienes adquiridos ya han sido importados; Que en consecuencia, (...) la utilización económica se da en el país y no en el exterior..."*⁽¹⁴⁾. (El subrayado es nuestro).

En el primer caso, se refieren varios beneficios o "usos" de la información: (i) obtener dicha información del prestador del servicio ("uso potencial concreto"), o (ii) ahorrar costos en el futuro cuando se realicen operaciones en el país ("uso efectivo hipotético"). Este ahorro puede considerarse realizado en el territorio nacional cuando se produzca la venta ("uso efectivo concreto") o donde el usuario dispusiera de dicho ahorro o decidiera realizar la operación ("uso efectivo hipotético"), estos dos últimos en el exterior.

Para escoger cuál de los efectos del servicio es el que determina la imposición, el Tribunal recurre a determinadas propiedades de la utilización: (i) el carácter "económico" materializado en el pago de la retribución y (ii) el carácter "directo" que resalta la inmediatez o primer efecto del servicio. A partir

de estas propiedades, el Tribunal concluye que la obtención de la información es el efecto del servicio que determina su imposición o inafectación.

Así, desde mi punto de vista, es posible establecer que dichas propiedades son la expresión de un concepto más general que es el cumplimiento de la prestación ("uso potencial concreto"). Efectivamente, en el carácter "económico" es evidente porque la contraprestación se paga cuando la prestación se cumple. En el carácter "directo", como hemos expuesto anteriormente, el primer y más inmediato consumo o utilización de un servicio que "puede tener" el usuario es su satisfacción como acreedor mediante el cumplimiento de la prestación realizado por el deudor (prestador).

Luego de este momento, el servicio queda a disposición del usuario para su aplicación concreta a las finalidades que crea convenientes ("uso efectivo"). El Tribunal habría descartado estos usos efectivos (sean "concretos" o "hipotéticos") porque entendemos que no tienen ese carácter "económico" o "directo". En efecto, las consecuencias del servicio correspondientes al ahorro: (i) no están estrictamente relacionadas con el pago de la retribución y (ii) son posteriores a la recepción de la información, esto es, son "indirectas"⁽¹⁵⁾.

En atención a lo expuesto, es posible concluir que el Tribunal, en este caso, opta por determinar el lugar de la utilización donde se cumple la prestación que genera la respectiva contraprestación.

El criterio se muestra más evidente en el segundo supuesto, en que la colocación del bien en el país sin reclamos, producen la recíproca obligación de la entidad no domiciliada de pagar la retribución pactada, mencionándose expresamente que esto último marca el momento y, por tanto, entendemos, el lugar, en que se genera el beneficio económico para el usuario.

Entonces, en ambos casos, uno más claro que el otro, el beneficio "económico" e "inmediato" del no domiciliado es el cumplimiento de la prestación y el lugar donde se produce este hecho determina si se consume el servicio localmente o en el exterior. Esto es, el criterio manejado por el Tribunal es el de un "uso potencial concreto" o de disponibilidad jurídica del servicio.

Así, en mi opinión, esta es la *ratio decidendi* de la resolución y es aplicable a otros casos, inclusive bajo la regulación actual, con la precisión de que dicho uso debe tener lugar íntegramente en el extranjero para que la exportación o la utilización de servicios en el país no se encuentren afectas.

A mayor abundancia, para el caso específico del supuesto normativo de utilización de servicios en el país (la jurisprudencia desarrollada antes es sobre un caso de exportación de servicios), otras resoluciones del Tribunal que no son de aplicación obligatoria se encontrarían en la misma línea, si bien aún con algunas dudas.

La Resolución N° 225-5-2000 señaló que *"...el primer acto de disposición del servicio se da en el momento en que como*

(12) Cabe recordar que, tanto en este caso como en el de la exportación, si bien las partes pueden pactar indebidamente la remisión del resultado a otro lugar para eludir el impuesto, esto sale fuera de un análisis normativo de la hipótesis de incidencia y pasa a ser un problema del hecho imponible y la intención de las partes para configurarla de una u otra manera, lo cual está regulado por la Norma VIII del Código Tributario.

(13) Diario Oficial El Peruano, Sección Jurisprudencia, Lima, miércoles 26 de enero de 2000, Pág. 3472.

(14) Loc. cit.

(15) El análisis de los efectos posteriores a la recepción de la información (el ahorro) habría servido específicamente para examinar si el hecho imponible se adecuaba a la manera en que fue prestado. Así, se verifica si el modo en que las partes han pactado la prestación no implica una elusión del impuesto. Nótese que no podría tomarse tales hechos para determinar si hay imposición o no porque ni siquiera han ocaído.

consecuencia de la intermediación del agente de compras el recurrente adquiere la mercancía de su proveedor y ello se da en el país de origen de la mercancía, concluyéndose la prestación del servicio con el despacho de la mercancía en el puerto de origen (el subrayado es nuestro). Es decir se inclinó por la prestación del servicio porque el cumplimiento de la prestación era el "primer acto de disposición" entendido como "uso potencial concreto". Descartó los conceptos de "uso efectivo" ("concreto" o "hipotético") pues no considera siquiera si el servicio sería posteriormente empleado por el usuario de alguna manera dentro del país⁽¹⁶⁾.

Por su parte, la Resolución N° 423-3-2003, cita como antecedente la resolución anterior para resolver un caso de servicio de recepción y retransmisión de señales por satélite y se decanta por el mismo criterio de "primer acto de disposición del servicio" considerado como "uso potencial concreto", esto es, por el cumplimiento de la prestación. En efecto, señala que este servicio "...no califica como una utilización de servicios en el país, puesto que se estaría disponiendo del servicio en el espacio únicamente, trayendo como consecuencia que éste no es consumido ni empleado en el territorio nacional..."⁽¹⁷⁾.

Empero, se hace constar el voto discrepante de un vocal para el cual *"En el caso de recepción de señales resulta evidente que tal servicio iba a ser utilizado por la recurrente en el territorio nacional, puesto que iban a ser empleadas en el país."* Adicionalmente, señala que la Administración Tributaria debería verificar si efectivamente se utiliza tanto este servicio como el de retransmisión de señales en el país. Esto es, el voto en discordia aún considera la noción de "uso efectivo" porque toma en cuenta que el recurrente (usuario) va a aplicar, después, el servicio a distintos fines en el país.

CONCLUSIONES

1. En los servicios, solamente la abstracción del término "consumir" les sería aplicable, puesto que no puede hablarse propiamente de la destrucción de un servicio ni de su extinción, sino del cumplimiento de su finalidad. Así, surgen las ideas de uso efectivo y de uso potencial.
2. El uso efectivo es una conducta del usuario en que aplica el resultado del servicio a un fin o a otro. Para determinar qué aplicación es relevante con fines tributarios sería necesario establecer una relación de causa directa y adecuada entre el servicio y su aplicación.
3. El uso potencial se opone al uso efectivo porque es una conducta del prestador del servicio que deja al usuario en la posibilidad de aplicar su resultado a un destino u otro. No se confunde con la sola ejecución del servicio sino que es el cumplimiento de la prestación. Así, se considera consumo en cuanto satisface jurídicamente el interés del acreedor (usuario).
4. El "primer acto de disposición" se puede entender como la disponibilidad del servicio (uso potencial) o como la primera disposición que realiza el usuario (uso efectivo), por lo que puede resultar un concepto equívoco. Es necesario que su contenido se reformule y sólo contenga la idea de uso potencial.
5. Cada concepto de uso puede ser entendido: de modo concreto o de modo hipotético, según se refieran a un uso concreto (aplicación del servicio por el usuario o cumplimiento de la prestación); o, a una posibilidad de uso concreto (donde

podría a priori el usuario aplicar el servicio). Los modos "hipotéticos" no podrían tomarse como criterios de interpretación porque corresponderían a presunciones o ficciones legales que deberían estar previstas expresamente en la ley.

6. La literalidad de la LIGV y su Reglamento contienen las ideas de consumo intermedio (destino a rendimiento económico) y consumo final (destino general). Estas se encuentran en un plano distinto al eje uso efectivo - uso potencial que no se desprenden de un análisis gramatical de la ley. Así, las ideas del "beneficio económico" o "aprovechamiento económico" darían cuenta de un consumo intermedio pero no servirían para distinguir si se trata de un uso efectivo o potencial.
7. De la ley y la jurisprudencia se desprendería el empleo del concepto de "uso potencial concreto". Este, debería plasmarse en una norma legal expresa como criterio de vinculación para determinar el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria. Así, el "uso efectivo concreto" y el "uso efectivo hipotético" servirían solamente de complemento para establecer si la forma de pactar la prestación en los hechos es coherente con la intención de las partes y no implica una evasión tributaria. Esto ayudaría a reducir la incertidumbre jurídica al momento de analizar cada caso concreto.

PERSPECTIVAS

1. El criterio de la disponibilidad jurídica ("uso potencial concreto"), de suyo, no separa la prestación de su resultado, como en el comercio de bienes en que puede distinguirse claramente la producción y la mercadería. Así, muchas prestaciones quedan gravadas en origen porque la ejecución del servicio es simultánea a la recepción del resultado. Además, no se ha considerado que su aplicación concreta por parte del usuario sería más probable en el exterior bajo el concepto de "uso potencial hipotético" (domicilio, fuente o establecimiento permanente). Gravar los consumos intermedios bajo el criterio del "uso potencial concreto" implicaría que en muchos servicios el usuario no pueda deducir el crédito fiscal en destino y que acumule el impuesto al valor agregado a nivel internacional afectando su neutralidad. Ello quizá no suceda en los servicios de consumo final porque el usuario no tiene derecho al crédito fiscal, pero es algo que merecería mayor estudio.
2. En lo que respecta al Impuesto a la Renta (IR) la utilización de servicios se ha introducido recientemente como criterio para vincular la fuente de la renta con el territorio peruano en la asistencia técnica y en determinados servicios prestados por internet. Hay quienes señalan que podría aplicarse razonamientos similares a los empleados en el IGV para determinar el contenido de este criterio en el IR. Al respecto, creo que la primera parte del presente trabajo podría ser útil al efecto. Sin embargo, hay varios aspectos adicionales que merecerían atención antes de hacer alguna afirmación sobre el particular puesto que se trata de impuestos distintos. ▽

(16) Ahora bien, parece ser que el Tribunal descarta los usos efectivos posteriores no debido a una claridad en los conceptos, sino a que la Administración Tributaria "...no establece o fundamenta bajo qué criterio técnico legal..." existe utilización en el país, es decir, porque en el caso concreto dicho uso efectivo no se ha demostrado.

(17) A diferencia de la jurisprudencia anterior, en este caso la elección por el "uso potencial concreto" es clara pues no se considera para nada la posibilidad de que el usuario aplique el servicio a sus fines dentro del territorio nacional. Esto se nota, también, por el contraste del voto discordante que sí toma en cuenta dichos usos.