



Juan José Assereto Bossio^(*)

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios: ¿problema de interpretación o de regulación?^(**)

Double imposition of “VAT” in importation and utilizing of services: ¿problem of interpretation or regulation?

Resumen: El presente artículo aborda la discusión que existe acerca de la validez en la interpretación de la incidencia doble del IGV sobre un único hecho económico por configuración de dos hechos imposables distintos. Asimismo, se explica si esta interpretación vulnera la sistemática del impuesto y atenta contra principios constitucionales que rigen la tributación como los de igualdad y no confiscatoriedad.

Palabras clave: Doble Imposición - Importación - Interpretación - Aranceles - Impuesto - Derecho Tributario

Abstract: This article addresses the discussion about the validity in the interpretation of the double impact of “VAT” on a single economic event by setting two different taxable events. Likewise, it is explained if this interpretation infringed the systematic of tax and violates constitutional principles taxation such as equality and non-confiscatory.

Keywords: Double Imposition - Importation - Interpretation - Tariffs - Taxes - Taxation Law

1. Introducción

Un problema que hemos apreciado se presenta con relativa frecuencia en la aplicación del Derecho, por lo menos en la aplicación del Derecho Tributario, es el relativo a los alcances de normas emitidas como respuesta a conflictos o diferencias serias de interpretación entre la Administración Tributaria (SUNAT) y los contribuyentes.

(*) Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio experto en el área tributaria y de comercio exterior y aduanas del Estudio Zuzunaga, Assereto y Zegarra Abogados. Miembro del Comité Tributario y de Comercio Internacional de la American Chamber of Commerce of Perú (AMCHAM).

(**) Nota del Editor: El artículo fue recibido el 22 de julio de 2016 y aprobada su publicación el 23 de julio del mismo año.

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?

La secuencia es la siguiente: (i) SUNAT asume una interpretación de las normas tributarias que origina reparos y acotaciones por sumas bastante elevadas no solo a uno, sino a varios contribuyentes que determinaron y pagaron sus tributos en base a una interpretación diferente; (ii) las acotaciones dan origen a litigios en la vía administrativa y posteriormente en la judicial; (iii) paralelamente, el tema de fondo se discute en el ámbito académico, gremial y político, como resultado de lo cual las autoridades juzgan conveniente emitir una ley que defina o deje en claro el tratamiento correcto; y, (iv) emitida la ley, que recoge la posición de los contribuyentes y dispone su aplicación, surge una nueva discusión, la cual es si el alcance de esa ley es modificar el tratamiento anterior (y si lo hace, en qué sentido) o si solo hace expreso el tratamiento que siempre debió aplicarse a la situación.

En casos como esos, la Administración Tributaria sostiene la primera posición, esto es, que la interpretación de las normas en base a las cuales formuló acotaciones es correcta y que la nueva ley, si bien recoge la posición de los contribuyentes, lo hace desde su entrada en vigencia en adelante. Como quiera que la Administración Tributaria participa activamente en las iniciativas legislativas, tanto en su formulación como en su elaboración, muchas veces esa lectura de parte queda plasmada en documentos tales como la exposición de motivos de la respectiva ley, como consecuencia de lo cual, del texto de esos documentos puede llegar a inferirse que se trata de la modificación de un tratamiento legal previamente existente, tratamiento que concuerda con la interpretación que SUNAT daba a las normas respectivas.

Los contribuyentes, por su parte, sostienen la segunda posición, es decir, que la nueva ley es solo el reconocimiento expreso del tratamiento legalmente correcto que siempre fue de aplicación y continúan litigando las acotaciones formuladas por SUNAT en todas las instancias posibles alegando, si fuera el caso, que la directa participación de SUNAT en la formulación y elaboración de la iniciativa legislativa determina que en la exposición de motivos de la nueva ley indebidamente se asuma como correcta la posición de SUNAT en un conflicto que aún está pendiente de resolución en las instancias correspondientes.

Un caso como ese se presentó con el concepto de exportación para efectos del Impuesto General a las Ventas (en adelante,

"IGV"), respecto del cual se emitió en julio del año 2012 el Decreto Legislativo 1119, que introdujo en el artículo 33 de la Ley del IGV el siguiente texto:

"Se considerará exportación de bienes, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva".

Hasta antes de ese Decreto Legislativo, la Ley del IGV no tenía una definición propia de exportación y se recurría a la Ley General de Aduanas para la respectiva interpretación y establecer cuáles operaciones calificaban como exportación y cuáles no. Asunto para nada menor, pues una transacción considerada exportación se encuentra *inafecta* al referido impuesto, mientras que una transacción considerada una venta local sí se encuentra gravada.

La posición de los contribuyentes fue siempre la expuesta en el párrafo introducido por el Decreto Legislativo 1119, es decir, que el lugar de transferencia en propiedad de los bienes no es relevante para definir si una transacción califica o no como exportación para efectos del IGV y que, tratándose de un impuesto sobre el consumo, debía interpretarse con base al principio de imposición en país de destino que rige en el Perú conforme al artículo 22 de la Decisión 599 de la Comunidad Andina, lo que supone considerar como exportación a toda venta efectuada a favor de sujetos no domiciliados que cause la salida de los bienes respectivos del territorio nacional, es decir, que cause su sometimiento al régimen aduanero de exportación, independientemente del lugar en que se produzca la transferencia de propiedad de los mismos.



Juan José Assereto Bossio

La posición de la SUNAT era que en ventas a favor de sujetos no domiciliados, en los que se transfiriera propiedad antes del embarque hacia el exterior, había una venta local gravada con el IGV y que el exportador en ese caso era el sujeto no domiciliado. El efecto de esa interpretación era que nadie podía recuperar el saldo a favor del exportador (un sujeto no domiciliado no tiene posibilidad de hacerlo conforme a la regulación respectiva) y la correspondiente carga tributaria de un impuesto sobre el consumo como lo es el IGV terminaba afectando la operación, pese a que los bienes no eran consumidos en el Perú sino en el exterior, vulnerando con ello el objeto que persigue el principio de imposición en país de destino.

Hasta la fecha se discute en tribunales judiciales si el párrafo introducido por el Decreto Legislativo 1119 es una modificación al tratamiento legal previamente vigente (posición de la SUNAT) o si simplemente plasmó de forma expresa el tratamiento legal que fue siempre el correcto (posición de los contribuyentes). En nuestra opinión, la vigencia del principio de imposición en país de destino establecida en norma comunitaria previa obliga a interpretar que toda venta a favor de un sujeto no domiciliado que cause la salida de los bienes del territorio peruano debe ser considerada una exportación, independientemente del lugar en que se produzca la transferencia en propiedad, por lo que el párrafo introducido por el Decreto Legislativo 1119 solo hace expreso ese tratamiento legal que ya aplicaba desde antes de su promulgación.

El tema materia del presente artículo reúne las mismas características, aunque se encuentra referido a la doble incidencia del IGV sobre determinados servicios, que, conforme a las normas de valoración aduanera (según cómo sean interpretadas), pueden formar parte de la base imponible del IGV que grava la importación y que, conforme a las normas del propio IGV, pueden también configurar el hecho imponible utilización de servicios en el país. Pasamos a exponer el caso.

2. Doble imposición del IGV por importación de bienes y utilización de servicios

La Ley 30264, publicada en noviembre de 2014 y vigente en cuanto a este alcance recién en abril de 2015 con la entrada en vigencia del reglamento respectivo, introdujo dos inafectaciones al artículo 2 de la Ley del IGV, ambas orientadas a evitar la doble incidencia del IGV sobre determinados servicios, situación que es expresamente reconocida en el respectivo Dictamen de Comisión⁽¹⁾.

La primera de ellas, regulada en el inciso v, establece que se encuentra inafecta “la utilización de servicios en el país, cuando la retribución por el servicio forme parte del valor en aduana de un bien corporal cuya importación se encuentre gravada con el Impuesto”.

Mientras tanto, la segunda inafectación, regulada en el inciso w, dispone que se encuentra inafecta

“La importación de bienes corporales, cuando: (i) el ingreso de los bienes al país se realice en virtud a un contrato de obra, celebrado bajo la modalidad llave en mano y a suma alzada, por el cual un sujeto no domiciliado se obliga a diseñar, construir y poner en funcionamiento una obra determinada en el país, asumiendo la responsabilidad global frente al cliente; y, (ii) el valor en aduana de los bienes forme parte de la retribución por el servicio prestado por el sujeto no domiciliado en virtud al referido contrato, cuya utilización en el país se encuentre gravada con el Impuesto”.

(1) El Dictamen de la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera respecto del Proyecto de Ley 3690-2014/PE, que dio origen a la Ley 30264, en el punto 4 de su acápite VII relativo al Análisis Costo Beneficio, donde señala que “al evitar la doble imposición económica sobre las transacciones del comercio internacional, principalmente de servicios del exterior así como también de bienes de consumo masivo, se liberan recursos financieros, materiales y humanos, permitiendo un mayor acceso y oportunidad en el uso de bienes y servicios por la colectividad humana”.

**Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
*Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?***

Como puede apreciarse, en el primer caso quedan inafectos al IGV por utilización de servicios en el país, aquellos servicios que formen parte del valor en aduana de un bien corporal que sea importado. La intención es que queden gravados solo bajo la figura de importación de bienes y que el tributo no incida dos veces.

En el segundo caso, se regula de forma especial el supuesto de contratos llave en mano a suma alzada para la ejecución de obras de infraestructura y se establece que en ese caso particular la doble incidencia del impuesto se evita inafectando la importación de los bienes que se utilicen en la ejecución de la obra y cuyo valor forme parte del servicio de obra que se realiza en el Perú. De esa forma, todo el contrato queda gravado solo bajo la figura de utilización de servicios en el país.

No es materia del presente artículo establecer si mediante estas inafectaciones, tal y como se encuentran reguladas, se evitan de manera efectiva conflictos por doble incidencia del impuesto⁽²⁾, sino definir si las mismas suponen un cambio en el tratamiento legal aplicable con anterioridad a su entrada en vigencia (posición de la SUNAT, que para ese efecto considera su interpretación de las normas anteriormente vigentes) o si simplemente recogen y hacen expreso el tratamiento que siempre fue el aplicable y correcto eventualmente con alguna variante (posición de los contribuyentes).

En efecto, estas inafectaciones también surgen como resultado de un conflicto entre la Administración Tributaria (en este caso aduanera) y los contribuyentes, relacionado con los contratos llave en mano a suma alzada para la ejecución de grandes obras de infraestructura. En ese conflicto, cuyo caso más avanzado sigue a la fecha pendiente de resolución definitiva en etapa judicial, la SUNAT sostenía que se importaban plantas productivas y que los servicios de ingeniería que formaban parte de los respectivos contratos integraban el valor en aduana de esas plantas conforme a las normas internacionales de valoración aduanera, por lo

que se encontraban gravados con el IGV por importación de bienes. El problema fue que la misma SUNAT, pero esta vez a través de sus intendencias encargadas de administrar tributos internos y de recaudar el IGV por utilización de servicios, consideraba que también incidía el IGV por utilización de servicios sobre la totalidad del contrato, posición que fue confirmada por el Tribunal Fiscal en por lo menos dos resoluciones⁽³⁾. Los contribuyentes, por su parte, entendieron que por tratarse de servicios de ingeniería, debía tributarse solo bajo la figura de utilización de servicios y que, por ese y otros motivos relativos a la interpretación de las normas de valoración en aduana, el valor de los mismos no debía estar gravado, además, con el IGV por importación. Esta diferencia de interpretación motivó a que las Intendencias de Aduana de la SUNAT formularan las acotaciones que dieron origen al conflicto.

La toma de consciencia del efecto práctico de doble incidencia derivado de las posiciones adoptadas por las distintas intendencias de SUNAT, la importancia de las operaciones involucradas claramente vinculadas a la gran inversión y el desincentivo a esa inversión que dicha doble incidencia podía suponer, originaron que se incluyera y regulara el asunto en la Ley 30264, que -no en vano- llevó el nombre de "Ley que establece medidas para promover el crecimiento económico".

El resultado fue la adopción expresa en la ley de la posición de fondo de los contribuyentes, es decir, que no era posible la doble imposición de un mismo tributo sobre

-
- (2) Al respecto, solo señalaremos que la segunda inafectación se encuentra condicionada por el propio inciso w y además por el respectivo reglamento, al cumplimiento de determinadas formalidades y plazos que, de no respetarse, suponen la pérdida de la inafectación, lo que puede llevar a interpretar que en tal escenario el IGV incide doblemente en la operación y a que se genere el respectivo conflicto.
- (3) Resoluciones 18177-1-2011 y 11992-4-2013.



Juan José Assereto Bossio

un único hecho económico y, sobre esa base, se regularon las dos inafectaciones comentadas, la primera de carácter general y la segunda específica para el caso de los contratos de obra llave en mano a suma alzada.

No obstante ello, así como ocurrió en el caso del concepto de exportación para efectos del IGV y del alcance del Decreto Legislativo 1119, se presenta un nuevo nivel de discusión, en el cual SUNAT sostiene que las inafectaciones establecidas por la Ley 30264 son modificaciones al tratamiento legal previamente aplicable, el mismo que, a su criterio, sí permitía la doble imposición del IGV. En gran resumen, la posición de la Administración al respecto es que las normas vigentes antes de la Ley 30264 determinaban que existieran servicios que se encontraban gravados con el IGV tanto bajo la figura de importación de bienes como bajo la figura de utilización de servicios y que la consecuente aplicación de la doble tasa del impuesto sobre ellos (38% o 36%, según estuviera vigente la tasa general de 19% o de 18%, respectivamente), si bien no era deseable desde una perspectiva de política fiscal, era una consecuencia de la forma en que estaba regulada la materia en ese momento. Los contribuyentes que han litigado las acotaciones formuladas por las Intendencias de Aduana de SUNAT consideran, por su parte, que la doble incidencia de un mismo tributo sobre un único hecho imponible no es legalmente posible; por tanto, la ley 30264 solo reconoce esa imposibilidad; y que la única novedad consiste en la fórmula legal empleada para evitar interpretaciones contrarias que den origen a más conflictos, lo que en forma alguna supone que antes de la vigencia de esa ley la doble incidencia del IGV estuviera legalmente permitida y fuera una consecuencia normal o natural de la regulación existente hasta ese momento.

Consideramos que existe una multiplicidad de argumentos a favor de esta última posición y la materia del presente artículo es exponerlos y explicarlos con detalle, concluyendo con base a ellos que, ni antes ni después de la Ley 30264, era posible sostener que el IGV incidía doblemente sobre los servicios que son señalados por las normas de valoración en aduana como potenciales integrantes del valor en aduana de bienes importados. Concluimos, por tanto, que esta doble incidencia fue siempre un problema de interpretación y no un problema de regulación como se considera en la posición adoptada por SUNAT.

3. Objeto y naturaleza del IGV

El IGV es un impuesto tipo valor agregado que grava la capacidad contributiva que se refleja a través del consumo de bienes y servicios.

“Consumir”, conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, tiene dos acepciones que resultan interesantes para el caso: (i) destruir, extinguir; y, (ii) utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos.

Como debe resultar evidente de estas definiciones, el consumo, ya sea entendido desde una perspectiva empírica o desde una perspectiva asociada a la tributación como manifestación de capacidad contributiva, solo puede manifestarse respecto de un único hecho económico, una sola vez. Así, un mismo servicio no puede ser consumido dos veces, una vez como servicio y otra como parte del precio o valor de un bien que se compra o que se importa al país. Ello deriva ante todo del sentido común y de la lógica, pero también del propósito del IGV como tributo sobre el consumo de naturaleza general que, como tal, pretende gravar todo consumo sin distinción, de forma igualitaria y neutral.

En efecto, sostener que un único hecho económico puede configurar dos hechos imposables distintos de un mismo tributo, calificando para propósitos de ese tributo al mismo tiempo como bien y como servicio y que, por ello, se le grava doblemente con una tasa efectiva de 36% en lugar de la tasa única regular de 18% como si fuera consumido dos veces, supone una interpretación que no solo escapa del sentido común y de la lógica, sino que vulnera el propósito del impuesto al generar su doble incidencia solo respecto algunos hechos económicos (en este caso, respecto de ciertos servicios específicos)

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?

que de esa forma quedan gravados con una tasa de 36%, a diferencia del común de bienes y servicios que están gravados con el mismo impuesto con la única tasa establecida con carácter general (18%), generando con ello desigualdad de tratamiento tributario.

Un primer punto, entonces, es la naturaleza general del IGV respecto de la cual cabe abundar un poco. El sistema tributario sobre el consumo está integrado por dos tributos, uno de carácter general (IGV) y el otro de carácter específico (el Impuesto Selectivo al Consumo); la diferencia entre ambos, expresada incluso en los nombres atribuidos a cada uno, es que mientras el primero aplica con carácter general sobre todas las operaciones de una determinada naturaleza (todas las ventas de bienes, todas las prestaciones de servicios) salvo excepciones puntuales (establecidas a través de inafectaciones y exoneraciones) y de manera uniforme para todas (tasa única), el segundo aplica solo sobre determinadas operaciones específicamente señaladas (la venta de determinados bienes) y lo hace de manera disímil (sistemas de determinación distintos con tasas y montos fijos diferenciados por operación).

Por tanto, no se encuentra en la naturaleza, sistemática y propósito del IGV, el discriminar entre servicios y gravar su consumo con tasas disímiles, por lo que esto constituye un primer motivo por el cual el doble gravamen sobre los servicios que pueden integrar el valor en aduana conforme con las normas de valoración aduanera, no resultaba legalmente posible incluso antes de la dación de la Ley 30264.

4. Sistemática de la regulación del IGV: bienes versus servicios

La sistemática de la regulación del IGV determina que existan, para propósitos de aplicación del tributo, dos conceptos contrapuestos, bienes por un lado y servicios por otro, como potenciales objetos de consumo, siendo que de acuerdo con esa sistemática un único hecho económico no puede calificar al mismo tiempo como uno y como otro.

En ese orden de ideas, en la Ley del IGV se tiene como operaciones gravadas o hechos imposables a la utilización de servicios en el país y, de otro lado, a la importación de bienes.

“Artículo 1.- Operaciones gravadas

El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones:

(...)

b) La prestación o utilización de servicios en el país;

(...)

e) La importación de bienes”.

(Énfasis agregado)

Mediante la introducción de estos dos hechos imposables en el ámbito de aplicación del IGV, se busca alcanzar con dicho tributo al consumo de conceptos que, como ya ha sido señalado, dentro de la sistemática del impuesto son diferentes y contrapuestos, los servicios y los bienes. Concretamente, estos dos hechos imposables alcanzan el consumo de dichos conceptos cuando el mismo se produce en el marco de operaciones de comercio internacional, es decir, cuando el prestador del servicio o el vendedor del bien no domicilian en el país.

Para definir los alcances de la importación de bienes como hecho imposable del IGV, debemos recurrir, ante todo, a la definición de “bienes muebles” contenida en el artículo 3, inciso b de dicha Ley, conforme al cual 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”.

Es claro que los servicios, por su naturaleza de prestaciones de hacer, no se encuentran comprendidos en esa definición. Por el contrario, para propósitos del IGV, se encuentran comprendidos en el concepto “servicios”, que es definido en el artículo 3, inciso c de la misma Ley como:



Juan José Assereto Bossio

“Servicios:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero”.

Más concretamente, el consumo de servicios prestados por sujetos no domiciliados a favor de sujetos domiciliados, se encuadra dentro del hecho imponible utilización de servicios en el país conforme con el mismo inciso c del artículo 3 de la Ley del IGV, cuyo último párrafo señala que:

“El servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato”.

Como se aprecia, conforme con las normas que regulan el ámbito de aplicación del IGV y definen los hechos imposables gravados, el consumo de servicios prestados por sujetos no domiciliados se encuentra dentro del hecho imponible *utilización de servicios en el país*. Al no constituir *bienes muebles* conforme a las mismas normas, mal podría el consumo de dichos servicios configurar el hecho imponible *importación de bienes*.

A mayor abundamiento sobre este tema, la Ley General de Aduanas⁽⁴⁾ define *importación* de la siguiente manera:

“Artículo 49.- *Importación para el consumo Régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.*

Las mercancías extranjeras se considerarán nacionalizadas cuando haya sido concedido el levante”.
(Énfasis agregado)

Asimismo, la Decisión 671 de la Comisión de la Comunidad Andina⁽⁵⁾, también define importación de la siguiente forma:

“Artículo 36.- Importación para el consumo
1. *Es el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas desde terceros países o desde una zona franca pueden circular libremente en el territorio aduanero comunitario, con el fin de permanecer en él de manera definitiva, luego del pago de los derechos e impuestos a la importación, recargos y sanciones, cuando hubiere lugar a ellos, y del cumplimiento de las formalidades y obligaciones aduaneras”.*

Al respecto, cabe señalar que la propia Ley General de Aduanas define de la siguiente manera a las “mercancías”:

“Artículo 2.- Definiciones
Para los fines a que se contrae el presente Decreto Legislativo se define como:
(...)
Mercancía.- Bien susceptible de ser clasificado en la nomenclatura arancelaria y que puede ser objeto de regímenes aduaneros”.

Asimismo, la Decisión 671 de la Comisión de la Comunidad Andina tiene la siguiente definición de “mercancía”:

“Artículo 2.- Definiciones
A efectos de la aplicación de la presente Decisión se entiende por:
(...)
MERCANCÍAS.- Son todos los bienes susceptibles de ser clasificados en la nomenclatura NANDINA y sujetos a control aduanero”.

(4) Aprobada por el Decreto Legislativo 1053 y normas modificatorias.

(5) Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena Año XXIV - Número 1520 de fecha 16 de julio de 2007.

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?

De ello se puede concluir que el ámbito de aplicación del IGV en cuanto a la importación de bienes como manifestación de consumo, está exclusivamente referido al ingreso de bienes al país que sean susceptibles de ser clasificados en la nomenclatura arancelaria.

Siendo que la importación de bienes como manifestación de consumo solo puede estar referida a bienes muebles corpóreos considerados como mercancía y que las definiciones de "bienes muebles" contenida en la Ley del IGV y de "importación" contenida en la Ley General de Aduanas claramente no alcanzan a prestaciones de hacer, ratificamos la conclusión en el sentido que, conforme a las normas destinadas a definir el ámbito de aplicación del IGV y el alcance de los hechos imponible, el consumo de servicios prestados por sujetos no domiciliados no configura el hecho imponible "importación de bienes".

Un segundo argumento entonces, por el cual incluso antes de la Ley 30264 no podía interpretarse que se producía una doble incidencia del IGV, es que conforme a la sistemática de la Ley del IGV, las normas que regulan el ámbito de aplicación del tributo y definen el alcance de los hechos imponible determinan que el consumo de prestaciones de hacer o servicios no puede calificar como una importación de bienes.

5. Sistemática de la Ley del IGV: las normas que tienen por objeto cuantificar base imponible no pueden ser interpretadas de forma tal que amplíen el alcance de los hechos imponible establecidos por las normas que tienen por objeto definir esos hechos imponible

La calificación dentro del hecho imponible importación de bienes, de los servicios que conforme a las normas de valoración aduanera deben integrar el valor en aduana de ciertos bienes al ser importados, no tiene base en las normas que definen los hechos imponible gravados con el IGV.

En efecto, como ya se ha señalado, el antes citado artículo 1 de la Ley del IGV señala a la importación de bienes como hecho imponible y el artículo 3, inciso b define a los bienes muebles para efectos del impuesto como:

"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".

Claramente, los servicios no están dentro de esa definición. ¿Cómo entonces se llega a sostener que ciertos servicios califican como importación de bienes? La respuesta está en la remisión que la Ley del IGV hace a las normas de valoración en aduana *para los efectos de la determinación de la base imponible del tributo*. El artículo 13 de la Ley del IGV, en su inciso e señala que la base imponible está constituida por:

"El Valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones de bienes corporales".

Ahora bien, como puede apreciarse, esta remisión a la legislación que regula el valor en aduana es efectuada única y exclusivamente para efectos de la determinación de la base imponible (aspecto mensurable) del impuesto; es decir, que esa remisión no tiene por propósito que dicha legislación defina el ámbito de aplicación (aspecto material) del IGV ni los alcances de los diversos hechos imponible a través de los cuales el impuesto grava las diversas manifestaciones de consumo, propósito para el cual ya existen en la Ley del IGV las normas específicas. Mal puede interpretarse, por tanto, que por efecto de la aplicación de esa legislación, una prestación de hacer claramente conceptualizada como servicio por las normas que regulan el ámbito de aplicación del IGV, cuyo consumo o utilización se encuentra expresamente



Juan José Assereto Bossio

señalado como un hecho imponible específico por esas mismas normas, pase a configurar y a estar también gravada como una importación de bienes.

La correcta técnica tributaria determina que, antes de cuantificar o determinar una obligación tributaria, debe establecerse si el hecho económico acaecido supone la realización del hecho imponible y, en el caso de un tributo como el IGV con múltiples hechos imponibles, cuál de ellos es, conforme a los conceptos propios y sistemática del impuesto, el que se ha materializado.

Una norma de determinación de base imponible, referida exclusivamente al aspecto mensurable de la obligación tributaria y cuyo solo propósito es coadyuvar a la fijación de la cuantía de esa obligación, no puede ser interpretada de modo tal que por su aplicación se modifiquen o amplíen los alcances de un hecho imponible tal y como este ha sido definido por las normas cuyo propósito es precisamente establecer el ámbito de aplicación del tributo. No cabe, por tanto, sostener que por virtud de lo dispuesto en las normas de valoración en aduana, determinados servicios, que claramente constituyen servicios y no bienes dentro de la sistemática del IGV, pueden calificar también como importación de bienes para efectos de ese impuesto al integrarse al valor en aduana de bienes importados.

Lo anterior se hace aún más evidente al constatar que las normas de valoración en aduana a las que se remite la Ley del IGV, única y exclusivamente para la determinación de base imponible, han sido elaboradas para la aplicación de un tributo distinto, como lo son los derechos *ad valorem*. En efecto, el inciso a del artículo 15 del Acuerdo de Valor de la Organización Mundial de Comercio (en adelante, "OMC") claramente señala que, en dicho Acuerdo, "*por 'valor en aduana de las mercancías importadas' se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas*" (el énfasis es nuestro). Como es claro, normas pensadas y diseñadas para definir el valor en aduana a los efectos de la aplicación de un tributo, no pueden ser interpretadas de forma tal que definan el alcance de los hechos imponibles gravados por otro tributo y mucho menos de forma tal que generen la doble incidencia de ese otro tributo.

En ese orden de ideas, para definir los alcances de las normas que regulan el IGV, no se puede perder nunca de perspectiva

que se trata de un tributo que incide sobre el consumo como manifestación de capacidad contributiva. El IGV no tiene la naturaleza ni comparte las funcionalidades y finalidades de los derechos arancelarios, derechos que por lo demás solo gravan la importación de bienes y, por tanto, no presentan la problemática respecto de los servicios que sí presenta el IGV.

Por esos motivos, un tercer argumento para sustentar que incluso antes de la dación de la Ley 30264 no podía presentarse la doble imposición es que una norma elaborada para regular la base imponible de los derechos arancelarios, por más que sea remitida por la normativa del IGV para fijar base imponible, no solo no puede ser interpretada de forma tal que modifique lo establecido por las normas específicas que determinan el ámbito de aplicación y el alcance de cada hecho imponible del IGV, sino que no puede ser interpretada de forma tal que tergiversa la naturaleza y finalidades del IGV como tributo que incide sobre el consumo. En esa línea, por interpretación de las normas de valoración en aduana no puede concluirse que algunos servicios, cuyo consumo ya se encuentra gravado conforme a la Ley del IGV al ser utilizados por un sujeto domiciliado, se vuelven a consumir al importarse bienes que las normas de valoración en aduanas asocian con ellos. Una lectura como esa, que pretende que un único servicio cabe en dos hechos imponibles diferentes del mismo tributo y que, por tanto, está gravado doblemente con ese mismo tributo, prescinde por completo de considerar que la manifestación de capacidad contributiva consumo que es objeto del susodicho tributo, solo puede manifestarse una vez respecto de un hecho económico y que el IGV, como tributo sobre el consumo de carácter general, tiene por propósito gravar todas las manifestaciones de consumo, salvo ciertas excepciones de manera uniforme y con una tasa única.

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?

6. Sistemática del IGV: único hecho económico no puede calificar como bien y como servicio al mismo tiempo para efectos del impuesto

La propia SUNAT mediante informes y el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia se han encargado de precisar con claridad que, pese a que la literalidad de las definiciones contenidas en la Ley del IGV pudiera llevar a yuxtaposiciones entre hechos imposables que alcanzan el consumo de bienes por un lado y de servicios por otro (como en el caso de prestaciones de dar que implican la transferencia en propiedad de bienes, que claramente califican como venta de bienes, pero que también podrían calificar como servicios en tanto estos están definidos en la Ley del IGV como "toda prestación" sin distinción) una correcta interpretación sistemática y finalista de esa Ley debe llevar a concluir que un único hecho económico solo puede calificar en uno de ellos, siendo un despropósito pretender que una misma transacción que queda expresamente exonerada o inafecta al ser calificada de una forma (venta de bienes por ejemplo) pudiera quedar gravada al ser calificada de otra (como servicio).

Así, en la opinión vertida en el Oficio 175-97-I2.0000, que responde a la consulta de si una única operación económica (actividades que realizan los restaurantes y discotecas) es considerada venta de bienes o prestación de servicios, la SUNAT concluyó, luego de analizar ambas operaciones gravadas y ante la definición genérica de servicios recogida en la Ley del IGV, que correspondía gravarla como prestación de servicios y que aunque dicha operación económica pudiera contener una prestación de dar (el expendio de comidas y bebidas), esta debía incluirse dentro del servicio gravado, no gravándola como venta y como servicio a la vez. Al respecto, cabe recordar nuevamente que los servicios, en tanto operaciones económicas gravadas conforme el inciso c del artículo 1 del TUO de la Ley de IGV, son definidos en el inciso c del artículo 3 de la misma como "toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto", señalando además que se entiende que el servicio es utilizado en el país "cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se

celebre el contrato". A tal definición genérica de servicio es a la que alude el referido Oficio al señalar lo siguiente:

"Como puede apreciarse, el concepto de prestación de servicios antes mencionado es genérico, por lo que puede encontrarse referido a los diversos tipos de obligaciones contemplados en el Libro VI del Código Civil De las Obligaciones, las mismas que pueden ser de dar, hacer o no hacer, siempre que por las cuales se perciba una retribución considerada de tercera categoría.

En este sentido, se puede afirmar que las actividades efectuadas por las discotecas y restaurantes, constituyen prestación de servicios, al considerarse a las mismas como acciones o prestaciones realizadas en favor de los asistentes a dichos establecimientos, y en tanto se perciba una retribución".

Por su parte, la jurisprudencia expedida por el Tribunal Fiscal ha optado también por interpretar sistemáticamente tal definición amplia de servicio y su aplicación conjunta con los hechos imposables que gravan el consumo de bienes, de forma tal que un mismo hecho económico no pueda ser considerado al mismo tiempo venta de bien y prestación de servicios. En efecto, el Tribunal Fiscal en las Resoluciones 05130-5-2002 y 08296-1-2004 señala que el concepto de servicios abarca las obligaciones de dar, hacer y no hacer, *salvo aquellas en las que se da en propiedad un bien*, así señala:

"(...) La definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas (...). Es bastante amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar, salvo aquellas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta, como las de hacer y no hacer" (Énfasis agregado).



Juan José Assereto Bossio

Al respecto, destaca cómo el Tribunal Fiscal ha optado por excluir del concepto de servicio a aquellas prestaciones de dar en las que se transfiere en propiedad un bien, considerando a estas últimas como un supuesto de venta de bienes y nunca gravando su consumo bajo ambos supuestos, pese a que la literalidad de la definición de servicios podría llevar a la errónea conclusión que tales prestaciones califican también como servicios para efectos del impuesto y que, por tanto, configuran dos hechos imponible con la consiguiente doble incidencia.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal citada es clara en el sentido que la definición de servicios contenida en la Ley del IGV es amplia y comprende todo tipo de prestación incluyendo las de dar, pese a lo cual y sin que el texto de esa definición lo señale expresamente, el Tribunal excluye del concepto de servicios a las prestaciones de dar en las que se da en propiedad un bien, siendo la razón para ello el que el consumo de dichas prestaciones ya se encuentre gravado como venta de bienes para efectos del mismo impuesto. Es claro entonces el criterio del Tribunal en el sentido que el consumo de un único hecho económico no puede configurar dos hechos imponible del IGV, no puede calificar como bien y como servicio al mismo tiempo y no puede estar gravado dos veces con ese impuesto. Ante esa situación, el Tribunal opta por definir que el consumo del referido hecho económico se encuentra solo dentro de uno de esos hechos imponible y lo excluye del otro, para de esa forma evitar una interpretación que suponga la doble incidencia del mismo impuesto sobre ese único hecho económico, bajo el entendido que cualquier interpretación que determine esa doble incidencia atenta contra la lógica, sistemática, espíritu y propósito del tributo, por lo que es por fuerza una interpretación errada.

Más clara aún resulta la Resolución del Tribunal Fiscal 254-3-99 de fecha 23 de abril de 1999 que señala:

“Ahora bien, respecto al concepto de servicio, el inciso c del artículo 3 del Decreto Ley 25748 preceptúa como tal a toda acción o prestación que una persona realiza para otra por la cual perciba una retribución o ingreso que constituya renta de tercera categoría así como el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, sea habitual o no, y el arrendamiento financiero.

De acuerdo a nuestra legislación civil, Código Civil de 1984, las prestaciones que una persona puede realizar

para otra son de tres tipos: “de dar”, “de hacer” y “de no hacer”.

Así, tratándose de “prestaciones de dar” que se encuentren dentro de la definición de “venta” que establece la Ley del Impuesto General a las Ventas (numeral 1 del inciso a del artículo 3 del Decreto Ley 25748), estas no pueden conceptualizarse como “servicio” desde que aquellas tienen su propia regulación a través del concepto de venta, operación que se encuentra gravada tratándose bienes muebles y en el caso de bienes inmuebles respecto de la primer venta, conforme a los incisos a y d del artículo 1 de la ley bajo estudio.
(...)

A esto debe agregarse, que la Ley del Impuesto General a las Ventas al excluir expresamente del concepto de bien mueble a los intangibles y por tanto a su transferencia como venta, mal podría entenderse que dicha transferencia sí se encontrase gravada como servicio”.
(Énfasis agregado).

Como se aprecia, mediante una interpretación sistemática de la Ley del IGV, que supera la mera literalidad y que toma en cuenta no solo la definición de servicios sino toda la regulación del ámbito de aplicación del impuesto con todos los hechos imponible alcanzados por el tributo, el Tribunal Fiscal concluye que, pese a definir la ley a los servicios como “toda prestación”, lo que incluye a las “prestaciones de dar”, aquellas prestaciones de dar que suponen la transferencia en propiedad de bienes no pueden ser consideradas como servicios para efectos del impuesto pues su consumo ya se encuentra gravado por otro hecho imponible específico, la venta de bienes.

Siguiendo el mismo criterio y línea interpretativa y no existiendo razón alguna para un trato

Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?

diferenciado entre las operaciones internacionales y las nacionales en cuanto a este punto, en el presente caso debe concluirse que antes de la dación de la Ley 30264, el consumo de los servicios prestados por sujetos no domiciliados solo podía quedar gravado con el IGV como utilización de servicios, porque así surge con claridad de las normas que regulan el ámbito de aplicación de dicho impuesto y porque la interpretación de normas como las de valoración aduanera, que están diseñadas para ser aplicadas para la percepción de otro tributo y que solo se aplican en el IGV por remisión limitada a la determinación de base imponible, no puede ampliar los alcances de los hechos imposables del IGV ni mucho menos distorsionar la sistemática del impuesto forzando a que el único consumo posible de un hecho económico configure dos hechos imposables claramente diferenciados y que se genere doble incidencia del impuesto.

Un cuarto argumento entonces para sostener que incluso antes de la Ley 30264 no podía presentarse una doble imposición sobre ciertos servicios, es que conforme con la regulación del impuesto, un único hecho económico no puede calificar al mismo tiempo como bien y como servicio y no puede configurar dos hechos imposables diferentes al mismo tiempo.

7. Principios constitucionales

La doble incidencia del IGV sobre determinados servicios, que trae como consecuencia su gravamen con una tasa efectiva de 36% distinta de la única tasa establecida con carácter general de 18%, en el marco de un tributo de carácter general que tiene por objeto gravar todo consumo de manera uniforme, genera desigualdad de tratamiento tributario, así como confiscación cuantitativa y cualitativa, además de falta de neutralidad, pues la diferencia de tratamiento entre servicios claramente puede influir en las decisiones de los agentes económicos.

En efecto, la doble imposición genera distorsiones reñidas con los principios rectores de la tributación consagrados en el artículo 74 de la Constitución, ya que se aplicaría una tasa que duplica la tasa única establecida por la ley con carácter general y que por ello sería confiscatoria, que además se aplicaría solo sobre algunos servicios, generando una clara e injustificada desigualdad de trato con los demás consumos gravados con el impuesto, vulnerando con ello no solo el principio de igualdad sino también el de neutralidad.

Lo afirmado resulta bastante evidente, pues en el marco de un tributo sobre el consumo de carácter general que establece una tasa única para todo consumo de bienes y servicios afecto, aplicar sobre determinados servicios una tasa que duplica la única resulta claramente confiscatorio. A mayor abundamiento, los únicos consumos que tienen un gravamen adicional son aquellos comprendidos en el alcance del Impuesto Selectivo al Consumo y lo tienen por razones debidamente justificadas como la mayor capacidad contributiva que denota el consumo per se (en el caso de la adquisición de bienes suntuarios, por ejemplo) o como el ánimo de controlar ciertos consumos potencialmente dañinos que tienen externalidades negativas (como el alcohol o los cigarrillos), no existe ningún servicio que se haya considerado necesario gravar con el Impuesto Selectivo al Consumo, como tampoco existe caso alguno dentro del Impuesto General que incide sobre el consumo (IGV) en el que se aplique una doble tasa a algún bien o servicio y no existe justificación técnica alguna para que dicho caso se presente.

De igual forma, es bastante evidente que en el marco de un tributo de carácter general, gravar doblemente el consumo de algunos servicios, mientras que el consumo del gran resto de servicios y la integridad de los bienes tiene una tasa única menor, supondría un flagrante trato desigual sin justificación técnica alguna.

En ese sentido, un quinto argumento para sostener que antes de la vigencia de la Ley 30264 no podía interpretarse la legislación de forma tal que se presentara el efecto de doble imposición es que tal interpretación supondría una evidente vulneración de principios constitucionales rectores de la tributación, por lo que significaría darle a esa legislación un sentido contrario a la norma de máxima jerarquía en nuestro ordenamiento legal.



Juan José Assereto Bossio

8. Ante dos interpretaciones diferentes de una normativa, debe preferirse la que mantiene el sistema constitucional y la legalidad

De acuerdo con la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando se tienen dos a más posibles interpretaciones de una misma norma se debe preferir aquella que sea constitucional o legalmente válida.

Al respecto, en la sentencia recaída en el Expediente No. 0004-2004-CC/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

“(…) principio de conservación de la ley. Mediante este axioma se exige al juez constitucional “salvar”, hasta donde sea razonablemente posible, la constitucionalidad de una ley impugnada, en aras de afirmar la seguridad jurídica y la gobernabilidad del Estado.

Es decir, la expulsión de una ley del ordenamiento jurídico por inconstitucional debe ser la última ratio a la que debe apelarse. Así, la simple declaración de inconstitucionalidad no debe ser utilizada, salvo si es imprescindible e inevitable.

El principio de interpretación desde la constitución. Mediante este axioma o pauta básica se asigna un sentido a una ley cuestionada de inconstitucionalidad, a efectos que ella guarde coherencia y armonía con el plexo del texto fundamental.

Dicha interpretación hace que la ley sea conforme a la Constitución; cabiendo, para tal efecto, que se reduzca, sustituya o modifique su aplicación para los casos concretos”.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, con relación a “la normatividad sistémica y la coherencia normativa” de nuestro ordenamiento jurídico, lo siguiente:

“47. El ordenamiento jurídico implica un conjunto de normas vigentes vistas en su ordenación formal y en su unidad de sentido.

Dentro de todo ordenamiento, se supone que hay un conjunto de conexiones entre diferentes proposiciones

jurídicas: más aún, lo jurídico deviene en una normatividad sistémica ya que las citadas conexiones constituyen una exigencia lógico-inmanente o lógico-natural del sentido mismo de las instituciones jurídicas.

En puridad, una norma jurídica solo adquiere sentido de tal por su adscripción a un orden. Por tal consideración, cada norma está condicionada sistémicamente por otras. El orden es la consecuencia de una previa construcción teórica-instrumental.

Al percibirse el derecho concreto aplicable en un lugar y espacio determinado como un orden coactivo, se acredita la conformación de una totalidad normativa unitaria, coherente y ordenadora de la vida coexistencial en interferencia intersubjetiva.

El ordenamiento conlleva la existencia de una normatividad sistémica, pues el derecho es una totalidad, es decir, un conjunto de normas entre las cuales existe tanto una unidad como una disposición determinada. Por ende, se le puede conceptualizar como el conjunto o unión de normas dispuestas y ordenadas con respecto a una norma fundamental, y relacionadas coherentemente entre sí.

Esta normatividad sistémica se rige bajo el criterio de la unidad, ya que se encuentra constituida sobre la base de un escalonamiento jerárquico, tanto en la producción como en la aplicación de sus determinaciones coactivas.

48. De lo dicho se concluye que la normatividad sistémica descansa en la coherencia normativa. Dicha noción implica la existencia de la unidad sistémica del orden jurídico, lo que, por ende, indica

**Doble imposición del IGV en importación y utilización de servicios:
¿Problema de interpretación o de regulación?
Double imposition of "VAT" in importation and utilizing of services:
¿problem of interpretation or regulation?**

la existencia de una relación de armonía entre todas las normas que lo conforman.

Asimismo, presupone una característica permanente del ordenamiento que hace que este sea tal por constituir un todo pleno y unitario.

Ella alude a la necesaria e imprescindible compenetración, compatibilidad y conexión axiológica, ideológica, lógica, etcétera, entre los deberes y derechos asignados; amén de las competencias y responsabilidades establecidas que derivan del plano genérico de las normas de un orden constitucional".

Dado este pronunciamiento del máximo intérprete de la Constitución, queda claro que ante dos posibles interpretaciones de una norma o conjunto de normas, debe preferirse aquella que sea legal y constitucionalmente válida.

En el caso concreto, una interpretación coherente con la finalidad del IGV y con la sistemática de su ley reguladora, respetuosa de los conceptos definidos para delimitar su ámbito de aplicación así como respetuosa de los principios constitucionales rectores de la tributación en el Perú consagrados en el artículo 74 de la Constitución, es aquella conforme a la cual los servicios prestados por sujetos no domiciliados solo califican como servicios para efectos del IGV y su consumo solo configura el hecho imponible "utilización de servicios en el país". Conforme a esa interpretación, el consumo de tales servicios no puede también configurar y quedar nuevamente gravado con el mismo impuesto como una importación de bienes por el solo efecto de la interpretación y aplicación de normas remitidas no con el propósito de delimitar los alcances de los hechos imponibles, sino de determinar base imponible.

La interpretación contraria, conforme a la cual antes de la dación de la Ley 30264 el consumo de los servicios prestados por sujetos no domiciliados se encontraba gravado tanto como utilización de servicios como por importación de bienes, generándose una doble incidencia de un mismo impuesto sobre un único hecho económico, vulnera la finalidad y naturaleza del IGV como impuesto de carácter general sobre el consumo cuyo objeto es gravar todos los consumos de manera uniforme con una tasa única. Además, vulnera la sistemática del impuesto al pretender que una norma que tiene

por propósito regular base imponible puede ampliar los alcances de un hecho imponible de forma tal que comprenda consumos que ya se encuentran comprendidos en otros hechos imponibles claramente delimitados y contraviene principios constitucionales al suponer la aplicación sobre algunos servicios específicos de una tasa confiscatoria que duplica la tasa única prevista para el tributo, generando desigualdad injustificada respecto del consumo de otros bienes y servicios y transgrediendo claramente la neutralidad que debe regir la normativa tributaria, por lo que debe ser descartada en línea con lo establecido por el Tribunal Constitucional.

En ese sentido, un sexto argumento a favor de afirmar que antes de la dación de la Ley 30264 tampoco cabía legalmente la doble imposición es que existe una interpretación alternativa y coherente de las normas vigentes en ese período, conforme a la cual tal doble imposición no se produce y que no vulnera principios constitucionales rectores de la tributación, por lo que debe ser preferida.

9. Conclusiones

La doble imposición del IGV que se combate mediante la Ley 30264 no era fruto de la regulación vigente con anterioridad a la dación y entrada en vigencia de esa norma, sino de la incorrecta interpretación de esa regulación.

Toda interpretación que concluya en la validez legal de la incidencia doble del IGV sobre un único hecho económico por configuración de dos hechos imponibles distintos vulnera la sistemática del impuesto y atenta contra principios constitucionales que rigen la tributación como los de igualdad y no confiscatoriedad.

En base a una interpretación sistemática de la Ley del IGV y en pleno respeto de los principios constitucionales rectores de la tributación,



Juan José Assereto Bossio

para el período anterior a la vigencia de la Ley 30264, corresponde considerar que los servicios señalados en las normas de valoración en aduana como integrantes del valor en aduana de bienes importados solo se encontraban gravados con dicho impuesto bajo la figura de utilización de servicios en el país. La inclusión de su valor en el valor en aduana de bienes importados, si ello

correspondía conforme a tales normas de valoración, solo debía tener efecto respecto de los derechos arancelarios.

La Ley 30264 recoge la posición de fondo de los contribuyentes respecto del tratamiento legal previo en los litigios que motivaron su dación, la cual es que no puede producirse una doble incidencia del IGV sobre un único hecho económico, la única novedad se encuentra en la fórmula legal utilizada para ese efecto. ⁽¹¹⁾