

Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado

The taxable events for the Value-Added Tax (VAT) based on a Comparative Law approach

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ*

Resumen: El trabajo aborda la definición de los hechos gravados principales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el derecho comparado (España, México, Chile, Colombia, Argentina y Perú), evaluando qué legislaciones proponen una definición conforme a los principios de generalidad, de neutralidad y de seguridad jurídica. Destaca que ninguna de las legislaciones exige como condición para la configuración de los hechos gravados que se trate de transacciones que generen «valor agregado» o que se trate de bienes o servicios susceptibles de consumo final. En el caso de la venta de bienes muebles, hay coincidencia en la definición del hecho gravado, aunque con matices de diferencia. En cambio, en la definición de servicios, que es la hipótesis más importante del impuesto, hay grandes diferencias entre las legislaciones. Ello definitivamente no es deseable, considerando el comercio internacional de servicios, por cuanto la falta de armonización produce fenómenos de doble imposición y doble no imposición.

Palabras clave: derecho comparado en el IVA – definición de venta en el IVA – definición de servicios en el IVA

Abstract: This article analyzes the definitions of the main taxable events for the Value-Added Tax (VAT) based on a comparative approach to the legislation of different countries (Spain, Mexico, Chile, Colombia, Argentina and Peru). In this regard, it analyzes which legislations offer definitions according to the principles of generality, fiscal neutrality and legal certainty for VAT. Moreover, it points out that the VAT systems of those countries do not require as a condition for the configuration of the taxable events that the transactions involve a «value added» or a final consumption. In the specific case of «supplies of goods», the VAT systems have a similar definition of the taxable event, although there are a few differences. However, in the case of «supplies of services», which is the most important taxable event for VAT, there are important differences at the time each country defines it. This is not a desirable effect for the international trade of services, since the lack of harmonization produces double taxation or double non taxation.

Key words: VAT Comparative Law – supplies of goods – supplies of services

* Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Asesoría Fiscal en la Universidad de Navarra España y Posgrado en International Taxation en la Universidad de Leiden, Holanda. Correo electrónico: wvillanueva@ferrero.com.pe

CONTENIDO: I. EL VALOR AGREGADO, EL CONSUMO Y LA GENERALIDAD EN LA DEFINICIÓN DE LOS HECHOS GRAVADOS.- II. LA ENTREGA DE BIENES O LA VENTA DE BIENES.- II.1. DEFINICIÓN DE LA VENTA DE BIENES MUEBLES.- II.2. EL CONCEPTO DE ENTREGA O VENTA DE BIENES.- II.2.1. ESPAÑA.- II.2.2. CHILE.- II.2.3. ARGENTINA.- II.2.4. COLOMBIA.- II.2.5. MÉXICO.- II.2.6. PERÚ.- II.3. LA AMPLITUD DE BIENES MUEBLES.- II.4. APRECIACIÓN CRÍTICA DE LA DEFINICIÓN DE VENTA.- III. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.- III.1. LA DEFINICIÓN RESIDUAL DE SERVICIOS.- III.2. LA DEFINICIÓN POSITIVA DE SERVICIOS.- III.2.1. CHILE.- III.2.2. MÉXICO.- III.2.3. ARGENTINA.- III.2.4. COLOMBIA.- III.2.5. PERÚ.- III.3. APRECIACIÓN CRÍTICA DE LA DEFINICIÓN DE SERVICIOS.- IV. CONCLUSIONES.

I. EL VALOR AGREGADO, EL CONSUMO Y LA GENERALIDAD EN LA DEFINICIÓN DE LOS HECHOS GRAVADOS

Los hechos gravados en el impuesto al valor agregado (IVA) tienen una definición compleja. Debido a que la concepción del impuesto es económica, el impuesto fue creado y pensado por economistas. La construcción del impuesto, a su vez, se aborda utilizando conceptos de derecho civil: transferencia de propiedad, a título oneroso o a título gratuito, bien mueble, bien inmueble, prestación, arrendamiento, entre otros; mientras que otras legislaciones adoptan conceptos autónomos. Esta situación genera una tensión natural entre la finalidad del impuesto y su construcción jurídica en los puntos que a continuación vamos a revisar.

El concepto de valor agregado no influye en la construcción de la hipótesis de imposición del impuesto. En ninguna de las legislaciones que vamos a revisar se prevé como condición que los hechos gravados generen «valor agregado» para su configuración. Tampoco se aprecia en ninguna de las legislaciones que los hechos gravados tengan como objeto bienes de consumo y no bienes de inversión para cumplir con la finalidad del impuesto.

El profesor Cosciani señala que las operaciones gravadas deberían limitarse a las que generan «valor agregado»:

Teniendo en cuenta que el impuesto es al valor agregado y tiende a gravar bienes y servicios de carácter final, aquella definición debe interpretarse en el sentido de que para considerar una operación como prestación de servicios, debe ser de naturaleza tal que determine un valor agregado (transporte, seguro, publicidad, servicios de custodia, etc.) en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación¹.

¹ COSCIANI, Cesare. *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969, p. 211.

En igual sentido, Blanco apunta que «la noción de “valor agregado” implica la necesidad de gravar operaciones económicas que realmente signifiquen un aumento de valor de los bienes y prestaciones a ser consumidos por las personas»².

Por esa razón, hemos estimado conveniente realizar un análisis de las legislaciones de derecho comparado para delimitar el alcance de los hechos gravados principales, la venta de bienes muebles y los servicios, lo que nos permitirá tener una visión más completa y útil para una interpretación correcta de nuestra legislación.

Uno de los principios importantes en la definición de los hechos gravados en el IVA es el principio de generalidad. El nombre de «impuesto general» pretende denotar la vocación de generalidad que tiene el impuesto, esto es, que cualquier forma de circulación de bienes o servicios dentro del mercado interno dirigido al consumidor final debe estar gravado con el impuesto³. Examinamos a continuación el diseño de los hechos gravados en función al principio de generalidad⁴.

II. LA ENTREGA DE BIENES O LA VENTA DE BIENES

La definición del aspecto objetivo del hecho gravado gira en torno a definiciones del derecho civil: entrega de bienes, enajenación de bienes, servicios que comprenden obligaciones de hacer, obligaciones de no hacer, obligaciones de dar u obligaciones de permitir. No se aprecia en ninguna de las legislaciones objeto de estudio que se haga referencia a que los hechos gravados deben generar «valor agregado» o que tengan por objeto bienes o servicios susceptibles de «consumo final».

En México, aunque la Ley del IVA no lo contempla expresamente, se señala que

los cuatro actos o actividades arriba mencionados (enajenación, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes o importaciones de bienes o servicios) son objeto del impuesto, en el sentido de ser signos de la existencia del verdadero objeto del impuesto, que es el hecho de agregar valor, y tan es así que hay múltiples resoluciones jurisdiccionales, sobre todo en materia de prestación de servicios independientes, en las que los tribunales rechazan o ratifican que tal acto o actividad debe o no pagar el impuesto, atendiendo no al hecho que tenga la naturaleza

225

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

2 BLANCO, Andrés. *El impuesto al valor agregado*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001, p. 22.

3 COSCIANI, Cesare. Ob. cit., pp. 1-2.

4 BALBI, Rodolfo. Aspectos técnicos de la generalización del IVA. Pág. 91. En: *El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina*. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas, 1993.

jurídica de los actos o actividades listados en este artículo, sino en función de si es un acto o actividad que agrega o no valor⁵.

II.1. Definición de la venta de bienes muebles

Con relación al concepto de venta, las legislaciones siguen dos orientaciones: la económica y la jurídica.

La orientación económica prevé como hipótesis de imposición la transmisión de la propiedad y cualquier otro acto o transacción que otorgue el poder de disposición del bien como si se fuera propietario, aunque no transfiera la propiedad. Esta definición recoge conceptos propios del derecho tributario. La transmisión del poder de disposición hace referencia a la situación en que el titular del derecho dispone del bien como si fuera su propietario, en una situación equivalente a la titularidad de propiedad. Ello se justifica en el principio de neutralidad, en el sentido de que transacciones económicamente equivalentes deben estar gravadas bajo las mismas reglas.

La orientación jurídica, en cambio, acude a conceptos propios del derecho civil: la hipótesis de imposición está constituida por la transferencia de propiedad sobre bienes muebles. En este caso, el hecho gravado está constituido por transacciones o actos que transmitan única y exclusivamente la propiedad civil sobre los bienes muebles. El derecho tributario utiliza conceptos del derecho civil y el hecho imponible queda restringido a un universo muy limitado de casos en que se transfiera la propiedad civil sobre los bienes muebles.

II.2. El concepto de entrega o venta de bienes

II.2.1. España

En España, la técnica legislativa del impuesto grava «la entrega de bienes y operaciones asimiladas». Se define como «entrega de bienes» a «la transmisión del poder de disposición de bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de título representativos de dichos bienes». Tienen la consideración de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y otras modalidades de energía.

La definición de entrega de bienes se completa con una relación de supuestos expresamente incluidos en dicha categoría: (i) las obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación; (ii) las aportaciones no dinerarias a sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades; (iii) adjudicaciones en caso de disolución o liquidación; (iv) la transmisión de bienes en virtud de

5 GÓMEZ HARO, Enrique y OCAMPO MEDINA, Carlos. *Estudio práctico del IVA*. México D.F.: Dofiscal, 2011, pp. 1-1 y 1-2.

norma, resolución administrativa o judicial, incluida la expropiación; (v) venta de bienes con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva; (vi) cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento, venta y arrendamientos con opción de compra; (vii) transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra; (iv) el suministro de productos informáticos normalizados («en serie»), comprensivo del soporte y los programas incorporados al mismo.

La concepción económica se refleja claramente en la Ley española⁶, que define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». Existe diversa jurisprudencia que establece que el concepto al que alude la Directiva europea y, por lo tanto, todas las legislaciones europeas es la concepción económica de venta. En efecto, la Sentencia C-320 de 8-2-1990 sostiene lo siguiente:

El concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad [...] sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho, como si fuera propietario de dicho bien. Se trata, pues, de poner acento en la transmisión del poder de disposición por encima del ropaje jurídico formal que revista la operación.

II.2.2. Chile

En Chile se grava la venta de bienes corporales muebles⁷ o bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora o de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre dichos bienes⁸.

La concepción jurídica está expresada en la legislación chilena, en cuyo artículo 2 se señala que

se entenderá por venta toda convención independientemente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir *a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles*, bienes corporales inmuebles [...], de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta⁹.

6 Uruguay también se adhiere a la concepción económica del hecho gravado. Se entiende «por circulación de bienes toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario». Véase BLANCO, Andrés. Ob. cit., p. 31.

7 *Manual de IVA*. Tomos I, II y III. Santiago de Chile: Legal Publishing/Thomas Reuter, 2011, p. 7.

8 DE LA PEÑA RIQUELME, Máximo. *Las transferencias de bienes y derechos afectas al IVA*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 36.

9 Las cursivas son nuestras.

Esta definición nos permite afirmar que la venta a que se refiere el decreto ley 825, constituye un acto jurídico propio del derecho tributario y que no se trata del contrato de compraventa del derecho común¹⁰.

II.2.3. Argentina

En la legislación Argentina¹¹, mediante el artículo 2 de la ley 20631, se considera venta

toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, *que importe la transmisión del dominio de cosas muebles* (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio¹².

La hipótesis de imposición «venta» solo comprende la venta de cosas corporales muebles, lo que no incluye los incorporeales o intangibles, ni los inmuebles, y se grava como servicios las obras, locaciones y prestaciones de servicio, haciendo una relación enunciativa de servicios gravados con el impuesto.

Además, a través del reglamento se precisa que las obligaciones de dar y hacer están gravadas con carácter general con el IVA, mientras que las obligaciones de no hacer y las cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial no están gravados con el impuesto, salvo cuando impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial.

II.2.4. Colombia

En Colombia, se toman en cuenta «todos los actos que impliquen la *transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles*, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes»¹³.

10 *Ibidem*, p. 54.

11 ENRICO, Federico y otros. *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2002, pp. 49 y 72.

12 Las cursivas son nuestras.

13 *Manual Práctico de IVA y Facturación*. Bogotá: Legis, 2011, pp. 39-43. Las cursivas son nuestras.

En dicho país, se gravan las ventas de bienes corporales muebles (bienes que pueden transportarse de un lugar a otro)¹⁴ y la prestación de servicios en el territorio nacional. Además, se proporciona una definición general de servicios, como ocurre en Chile y Perú.

II.2.5. México

En México, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala que «se entiende por enajenación de bienes *toda transmisión de propiedad*, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado»¹⁵.

Se grava la enajenación de bienes definida como toda transmisión de propiedad de los bienes incluyendo la reserva de dominio (artículo 14 del Código Fiscal de la Nación) y los siguientes actos: (i) la adjudicación, incluso a favor del acreedor; (ii) la aportación a sociedad o asociaciones; (iii) la que se realiza mediante arrendamiento financiero; (iv) la que se realiza a través de fideicomiso; (v) la transmisión del dominio de un título de crédito o cesión de derechos representativo de bienes tangibles; (vi) la transmisión de los derechos de crédito en operaciones de *factoring* financiero; y (vii) la transmisión de propiedad de bienes a consecuencia de fusión o escisión de sociedades¹⁶.

Como puede apreciarse, se gravan los corporales e intangibles como enajenación de bienes y se prevé exenciones para las partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de los certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto. Se señala, además, que los intangibles se localizan en el territorio mexicano cuando vendedor y comprador sean residentes en territorio mexicano.

II.2.6. Perú

En el Perú, la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) define como venta todo acto por el que se transfieran bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones pactadas por las partes (artículo 3, inciso a), mientras que su reglamento precisa que la venta es todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados (artículo 2, numeral 3).

La definición de la ley peruana es imprecisa, porque, si se la interpreta aisladamente, la legislación peruana se habría adscrito a la orientación económica para definir el hecho gravado venta, porque venta es «*cualquier transferencia de bienes a título oneroso*», concepto en el cual

14 PLAZAS VEGA, Mauricio. *El IVA en los servicios*. Bogotá: Temis, 1993, p. 119.

15 SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2011*. México D.F.: ISEF, p. 53.

16 DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime. *Pagos mensuales del IVA 2011*. México D.F.: ISEF, 2011, p. 57.

encajan no solo los actos que conlleven la transmisión de propiedad, sino también cualquier contrato o acto que transfiera bienes a título oneroso, como el derecho de superficie, el fideicomiso, entre otros. En cambio, si se interpreta la ley conjuntamente con la norma reglamentaria, se aprecia la concepción jurídica, conforme a la cual el hecho gravado venta de bienes solo se configura con los actos o contratos que generen la transmisión de propiedad¹⁷.

Como puede apreciarse, las distintas leyes del IVA gravan la venta de bienes o la enajenación de bienes. La mayoría solo incluye como bienes muebles los «corporales», salvo el caso de México y Perú, que incluyen los intangibles dentro de la definición de bienes muebles. Esto no significa que dicha venta no esté gravada, porque en tal caso habrá de examinarse bajo la definición del hecho gravado «servicios».

En definitiva, se aprecia que Chile, Argentina, Colombia, México y Perú adoptan la concepción jurídica para la definición de venta.

II.3. La amplitud de bienes muebles

La mayoría de legislaciones considera como hecho gravado la venta de bienes muebles corporales.

En Argentina, la definición de cosas muebles¹⁸, obra, prestación de servicios y locación de servicios se realiza acudiendo al Código Civil, en ausencia de definición propia de la ley tributaria¹⁹.

En Chile se grava «la venta de bienes corporales muebles» y se acude al Código Civil para la definición de bienes corporales muebles.

En Colombia se grava «las ventas de bienes corporales muebles» y se acude igualmente al Código Civil para la definición de los bienes muebles.

En el caso de España, la referencia a entrega de bienes comprende a los «bienes corporales», sin hacer referencia a los muebles o inmuebles y excluyendo de su definición a la transferencia de intangibles. Además, no se acude al Código Civil porque la propia norma se refiere solo a «corporales».

En el caso de México, se define como hecho gravado «la enajenación de bienes» sin hacer referencia solo a los corporales o a los muebles, de modo que están comprendidos «los intangibles» y los «bienes inmuebles».

17 Esta colaboración reglamentaria no desnaturaliza la definición legal, sino que más bien la concretiza y la hace más coherente y viable con nuestro sistema legal. Ver VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales*. Lima: El Pacífico, 2014, pp. 56-57.

18 CÁCERES, Alberto y Paola DREILING. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2005, p. 235.

19 OKLANDER, Juan. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2009, pp. 40, 89.

En el caso de Perú, la ley solo comprende los bienes muebles, cuyo alcance está definido en la propia ley, comprendiendo los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referidos a dichos corporales y las marcas, patentes, derechos de llave y similares²⁰. Los similares se definen según jurisprudencia del Tribunal Fiscal conforme al Código Civil, esto es, los intangibles que sean bienes muebles conforme al Código Civil.

II.4. Apreciación crítica de la definición de venta

Como podemos apreciar, las legislaciones definen mayoritariamente (Argentina, Colombia, México, Chile y Perú) el hecho gravado venta en función a la transmisión del derecho de propiedad. Esto nos parece un acierto, por cuanto la definición europea de la transmisión del poder de disposición como si fuera propietario es imprecisa y, por lo mismo, preferimos una definición que nos otorgue mayor seguridad jurídica, esto es, que los ciudadanos conozcan las transacciones que están sujetas al impuesto.

La mayoría de las legislaciones solo incluye los corporales, sin proporcionar una definición propia que se regula por el Código Civil, lo que juzgamos adecuado, por cuanto la definición civil debería aplicarse en el IVA, a excepción de los bienes de inversión (títulos valores, valores mobiliarios en general) que se excluyen de dicha calificación, como ocurre en el Perú y México.

Igualmente, solo Perú y México incluyen a los bienes intangibles dentro de la definición de bienes muebles, lo que también nos parece acertado, porque el comercio de bienes tangibles e intangibles debería tener el mismo tratamiento fiscal.

III. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Con relación a la definición de servicios, existen dos orientaciones: la definición residual y la definición positiva complementada con una relación enunciativa de servicios gravados con el impuesto.

El concepto de servicios es el llamado a concretizar la vocación de generalidad y de neutralidad del IVA. Derouin señala que «si la noción de entrega de bien puede definirse con una precisión relativa, la de prestación de servicios es en cambio mucho más delicada de definir»²¹.

20 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., pp. 63, 64 y 109.

21 PEROUIN, Philippe. *El impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1981, p. 51. Conviene destacar lo señalado por Manuel De Juano, para quien «la prestación de servicios no es ni puede equipararse jurídicamente por su naturaleza a una venta [...]». El servicio, como el trabajo humano, está muy estrechamente ligado a la existencia, a la preservación, a la seguridad y a la dignidad del hombre. Decir que se compran o se venden servicios no se ajusta a la naturaleza de las cosas. El servicio se presta porque el que pone su trabajo o su esfuerzo o su

Lo delicado de la definición radica en encontrar una definición precisa, lo suficientemente amplia y que otorgue seguridad jurídica respecto de las transacciones sometidas al impuesto:

[...] la tarea de definición de la hipótesis de imposición «servicios» se mueve entre dos coordenadas de signo opuesto: por un lado, la necesidad de precisión del núcleo fáctico gravado y, por otro, la generalidad y neutralidad del Impuesto. Dentro de ellas, el legislador, deberá buscar con la mejor técnica legislativa un justo medio que concilie la necesidad de una descripción del núcleo fáctico de servicios y la vocación de generalidad y neutralidad del impuesto, sin caer en la vaguedad que se le atribuye a la definición residual de servicios²².

Esta vocación de generalidad inherente al impuesto se consigue con la definición residual de servicios como toda operación que no constituye venta o entrega de bienes. Con esta definición, se grava cualquier operación, actividad o prestación bajo el concepto de servicios en la medida que no constituya la venta o entrega de bienes.

Lo importante es proponer una definición que cumpla con la vocación de generalidad inherente al principio de neutralidad del impuesto, una definición que no genere asimetrías impositivas entre todas las actividades que compiten en el mercado.

III.1. La definición residual de servicios

La denominada postura negativa o residual de los servicios es aquella adoptada por España y, en general, por la Unión Europea, según la cual se define los servicios como toda operación que no constituya entrega de bienes.

En España se recoge claramente la definición negativa de servicios: «Se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes». Esta definición se complementa con una relación enunciativa de servicios gravados con el IVA.

El concepto de servicios definido de esta forma tiene la virtud de que cualquier operación, actividad o prestación se encuentra gravada con el impuesto, sin necesidad de analizar si el contrato, negocio o acto celebrado por las partes ha generado una prestación de hacer, de no hacer o de dar.

sacrificio en favor de otro, a cambio de una retribución, no le da dominio o la pertenencia de su fuente que lo produce que es el mismo hombre en su azarosa existencia» DE JUANO, Manuel. *Tributación sobre el Valor Agregado*. Buenos Aires: V. P. de Zavalia, 1975, p. 49.

22 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 126.

La definición negativa conduce que el hecho imponible «servicios» sea de carácter amplísimo y comprensivo de cualquier acto, contrato o convención que se realice en el mercado, sin interesar el objeto sobre el cual recaen dichas transacciones. Podemos concluir que la razón fundamental de una definición negativa de servicios radica en que permite alcanzar adecuadamente esa vocación de generalidad del IVA, evitando todos los inconvenientes de las definiciones positivas de servicios.

III.2. La definición positiva de servicios

La definición positiva de los servicios es adoptada por Argentina, Chile, Colombia, México y Perú, cuyas legislaciones proponen una definición explícita de las operaciones que constituyen servicios.

Esta definición se caracteriza por proponer un núcleo fáctico de las posibles conductas que encajarían en su contenido. La definición de los servicios nos parece más adecuada a la estructura de la norma jurídica y al carácter ontológico del antecedente normativo, que debe describir conductas posibles de la realidad social y no una negación, como ocurre con la definición residual.

El núcleo fáctico de la definición de los «servicios» puede ser abordado usando vocablos en sentido técnico jurídico (prestación de hacer, de no hacer o de dar) o vocablos con significación común (acción, operación, actividad) y se debe tener siempre presente la vocación de generalidad y neutralidad del impuesto. Veamos las legislaciones.

III.2.1. Chile

En Chile se define los servicios por medio de una definición general (artículo 2 del decreto ley 825): «la acción o prestación que una persona realiza para otra y por lo cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración. Adicionalmente, se menciona a título ilustrativo servicios gravados (seguros, cualquier forma de cesión de uso o goce temporal de bienes corporales, inmuebles, marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y toda prestación similar). Además, se exige que la acción o prestación remunerada provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que constituyan rentas empresariales²³.

La ley no proporciona una definición de «acción o prestación». Sin embargo, su alcance se puede inferir de la enumeración enunciativa de supuestos comprendidos dentro de este hecho gravado (seguros, cualquier

233

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

23 *Manual del IVA*. Tomos I, II y III, Ob. cit., p. 262.

forma de cesión de uso o goce temporal de bienes corporales, inmuebles, marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y toda prestación similar). Así, la definición de servicios incluye la cesión de uso o goce temporal de marcas, patentes, procedimientos o fórmulas industriales.

III.2.2. México

En México se considera como servicios «la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra», cualquiera sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Como obligación de hacer, la ley menciona asimismo los servicios de transporte, seguros, mandato, comisión, asistencia técnica, transferencia de tecnología, así como toda otra «obligación de dar, de no hacer o de permitir asumida por una persona en beneficio de otra siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o como uso o goce temporal de bienes»²⁴.

Se prevé como un hecho imponible distinto «el uso o goce temporal de bienes, tales como el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto independiente de la forma jurídica, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación».

En definitiva, en México servicio es toda prestación de hacer, prestación de dar, de no hacer o de permitir, así como el uso o goce temporal de bienes. Esta definición, como puede apreciarse, es detallada en los tipos de prestación que comprende e inclusive se prevé, como un hecho gravado diferente, el uso o goce temporal de bienes.

III.2.3. Argentina

En Argentina se alude genéricamente a las obras, locaciones o prestaciones de servicios y se complementa esta definición con una relación enunciativa de servicios que están gravados con el impuesto²⁵. La técnica legislativa adoptada en Argentina es gravar como servicios «las obras, locaciones y prestaciones de servicios», sin dar una definición general de servicios. El gravamen se completa con una relación enunciativa de servicios gravados, que en sus inicios era más bien taxativa²⁶.

El reglamento precisa que las prestaciones comprenden las obligaciones de dar y de hacer y que no comprenden las obligaciones de no hacer

24 SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Ob. cit., pp. 53 y 111.

25 DÍAZ, Vicente. «La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado», en: NAVARRINE, Susana Camila (dir.). *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*. Buenos Aires: La Ley, tomo II, 2010, p. 141.

26 CÁCERES, Alberto y Paola DREILING. Ob. cit., pp. 128-129.

o el uso o goce de derechos, excepto cuando impliquen un servicio financiero o una conexión de explotación industrial o comercial.

En efecto, el reglamento dispone que

las prestaciones [...] comprenden a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio. No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer²⁷.

Según Fenochietto²⁸, los servicios señalados pueden clasificarse en seis categorías:

- Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno.
- Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.
- La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias.
- La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.
- Las locaciones y prestaciones de servicios mencionados taxativamente en el inciso e) del artículo 3 de la ley.
- Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso.

III.2.4. Colombia

En Colombia, a través del Reglamento, artículo 1 del decreto 1372²⁹ de 1992, se dispone lo siguiente: «se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestados por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

27 Decreto 692/28, que introdujo un nuevo artículo 8 al reglamento.

28 FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico. Buenos Aires: La Ley, 2001.

29 Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6 de 1992, el estatuto tributario y se dictan otras disposiciones.

Como se aprecia, solo se prevé como servicio las obligaciones de hacer, aunque la doctrina de dicho país interpreta que se encuentra comprendido dentro de dicha definición el arrendamiento de bienes corporales o incorporales³⁰, a diferencia de Argentina, que solo comprende las obligaciones de hacer que no incluyen las cesiones de intangibles.

III.2.5. Perú

En nuestra legislación, la definición de servicios que contenía el decreto legislativo 775 («acción o prestación») se interpretó en sentido restrictivo como comprensiva de prestaciones de hacer y de no hacer y, excepcionalmente, de las prestaciones de dar mencionadas expresamente en la ley (arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero).

El Tribunal Fiscal en las resoluciones 2028-4-1996 y 1008-5-1997 declara que

las prestaciones de dar que implican la transferencia de bienes muebles en propiedad, están comprendidas en las operaciones de venta; en tanto que la definición de servicios comprende las prestaciones de hacer, y, excepcionalmente, cuando el servicio es definido como arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, a las prestaciones de dar que importan cesión de bienes en uso.

La definición actual proviene del decreto legislativo 821 («prestación»), que eliminó la palabra «acción» por carecer de definición técnica precisa. Pese a ello, la interpretación jurisprudencial de «prestación» tiene un alcance más amplio que el de la ley precedente, a pesar de que la anterior definía a los servicios como «acción o prestación».

La lógica indicaría que el concepto anterior de servicios («acción o prestación») debería tener un alcance más amplio que el actual («prestación»). Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se encargó de precisar exactamente lo contrario.

La razón por la cual se abogó por una interpretación restrictiva de servicios radica en que la norma anterior excluía como bienes muebles a los intangibles, de modo que solo se gravaba el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, pero no el arrendamiento de bienes intangibles. En otras palabras, la jurisprudencia implícitamente tomó como eje

30 «Empero, el servicio no siempre implica una posición activa del prestador, porque en ocasiones su papel en relación con el acontecimiento económico incidido es pasivo y no activo. En algunos eventos, como ocurre con el arrendamiento de bienes muebles o de incorporales, la situación pasiva del prestador (arrendador) no desvirtúa la naturaleza de obligación de hacer de su compromiso» (PLAZAS VEGA, Mauricio. Ob. cit., pp. 122 y 123).

definidor de los hechos gravados (ventas o servicios) el concepto de bien mueble contenido en la norma anterior.

Si tomamos en consideración que la incorporación de los servicios como hechos gravados fue progresiva (se comenzó con la imposición selectiva de algunos tipos de servicios, luego la imposición general de servicios y, finalmente, la inclusión de los intangibles dentro de los hechos gravados del impuesto), parece razonable concordar con la postura restrictiva que asumió el Tribunal Fiscal en relación con la definición de servicios.

Sin embargo, también habría sido posible discutir esa postura restrictiva que asumió el Tribunal Fiscal, porque «la acción o prestación» que contenía la definición anterior habría sido suficiente para abarcar «la cesión en uso de intangibles», puesto que la definición de bienes muebles o la exclusión de los intangibles guarda relación con la hipótesis de imposición de la venta, pero no de los servicios.

La jurisprudencia expedida con la norma actual sostiene la definición amplia de servicio. 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:

[...] 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 dan en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta, como las de hacer y no hacer.

Sin embargo, la situación de la definición amplia pone en debate si el concepto de prestación incluye la constitución de derechos reales. La resolución 16297-10-2011 del 27 de setiembre de 2011 ha señalado que el derecho de superficie no está gravado con el IGV, al no constituir un servicio.

En efecto, el Tribunal Fiscal señala que «no se ha acreditado que los ingresos materia del presente reparo, generados como producto de la constitución de derechos de superficie a favor de los asociados de la recurrente, resulten gravados con el IGV por provenir de una cesión temporal de terrenos a favor de los dichos socios, tal como ha sido sustentando y motivado por la Administración». Se trata de un voto sustentado por dos vocales del Tribunal Fiscal.

En esta misma resolución, el voto singular señala que «[...] habida cuenta que el derecho de superficie involucra una cesión de bienes que no corresponde a un arrendamiento de bienes no está gravada con el Impuesto». Este voto se sustenta en la interpretación restrictiva del concepto de servicio que solo comprendería prestaciones de hacer y no hacer y, excepcionalmente, prestaciones de dar.

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADO

THE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

III.3. Apreciación crítica de la definición de servicios

La definición residual de servicios otorga mayor certeza y se encuentra más acorde con el principio de generalidad y de neutralidad del impuesto, aunque encierra una no definición, lo que constituye su mayor debilidad.

Sin embargo, las definiciones positivas que hemos examinado tienen distinto alcance en las legislaciones. Algunas, como la norma mexicana, son completas, se refieren expresamente a las distintas prestaciones (de dar, de hacer y no hacer) y, además, al uso o goce temporal de derechos, a fin de no dejar margen de duda, por ejemplo respecto de la constitución de los derechos reales.

Otras definiciones son bastante restrictivas. La legislación colombiana solo incluye, por ejemplo, obligaciones de hacer que comprenden el arrendamiento de intangibles, mientras que la ley argentina solo incluye obligaciones de dar y de hacer, y expresamente señala que no incluye las obligaciones de no hacer y el uso o goce de derechos.

Por su parte, la leyes chilena y peruana adoptan la definición amplia de «servicio». En el caso de la ley chilena, se puede inferir de la relación enunciativa de servicios que comprende las prestaciones de hacer, incluyendo la cesión o el uso de derecho o intangibles. Por su parte, en la ley peruana, la jurisprudencia adopta como interpretación que el concepto de prestación comprende las prestaciones de dar, de hacer y de no hacer, aunque no se ha abordado que dicha definición comprenda el uso o goce temporal de derechos³¹, salvo la Resolución del Tribunal Fiscal 16297-10-2011, en la que se ha concluido que la constitución del derecho de superficie no está gravado con el IGV.

IV. CONCLUSIONES

Nuestra conclusión es que la definición de los hechos gravados que contienen las distintas legislaciones debe formularse sobre la base de los principios de neutralidad y generalidad que inspiran el IVA, así como del principio de seguridad jurídica. En ese sentido, la fórmula que sigue la legislación mexicana nos parece acertada, por cuanto propone una definición detallada de las prestaciones que se gravan con el impuesto, incluyendo el uso o goce temporal de derechos.

El núcleo central del impuesto está constituido por el concepto de entrega o venta de bienes y el concepto de servicios. Nos parece acertado que la delimitación entre uno y otro se dé a través de la transferencia de propiedad y no del poder de disposición como si fuera propietario

³¹ Véase nuestra propuesta de interpretación del concepto de servicios como comprensión de toda relación jurídica obligatoria o relación jurídica patrimonial, en: VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 130

(Europa, Uruguay), por cuanto pensamos que esta definición permite otorgar mayor seguridad jurídica con relación a la apreciación de la hipótesis de imposición «venta».

Nos parece acertado, a su vez, que se graven los bienes muebles corporales e intangibles, con exclusión de los bienes de inversión, como los títulos valores y valores mobiliarios. Esta es la técnica seguida en México y Perú.

En cambio, la definición de servicios que se aprecia en el derecho comparado no está armonizada, pues encontramos desde la definición residual y comprensiva de cualquier hecho que no sea entrega de bienes hasta las definiciones restrictivas como comprensivas solo de las prestaciones de hacer (Colombia), de dar y de hacer (Argentina) y las amplias como Chile y Perú, que comprenden las prestaciones de dar, de hacer y de no hacer, aunque en el caso de Perú no se aborda expresamente el uso o goce de derechos.

La delimitación clara del concepto de servicios puede conducir a encontrar «zonas no gravadas» con el impuesto, lo que evidentemente no es deseable. Las definiciones detalladas de servicios, como ocurre en México o en el caso de la definición residual, eliminan las zonas no gravadas con el impuesto. Esto no ocurre en las legislaciones como la peruana y la chilena, que plantean una definición general de servicio sin precisar su alcance.

Desde luego, esta falta de armonización en la definición de servicios no es deseable en el comercio internacional de servicios, porque puede producir fenómenos de doble imposición o de doble no imposición.

Recibido: 28/02/2014
Aprobado: 24/03/2014

239

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH