



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

EL IGV Y LA VENTA DE CONCENTRADOS DE MINERALES EN EL MARCO DE OPERACIONES DE EXPORTACIÓN. A PROPÓSITO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Jan Sandoval-Sunción

Lima, noviembre de 2017

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho

Sandoval, J. (2017). *El IGV y la venta de concentrados de minerales en el marco de operaciones de exportación. A propósito de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal* (Tesis de licenciatura en Derecho). Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho, Lima, Perú.



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

**UNIVERSIDAD DE PIURA
FACULTAD DE DERECHO**



**“El IGV y la venta de concentrados de minerales en el marco de
operaciones de exportación. A propósito de la jurisprudencia del
Tribunal Fiscal”**

**Tesis que presenta el bachiller
JAN CARLO SANDOVAL SUNCIÓN**

**Para optar por el título de:
ABOGADO**

**Lima – Perú
Noviembre, 2017**

APROBACIÓN

La tesis titulada *“El IGV y la venta de concentrados de minerales en el marco de operaciones de exportación. A propósito de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal”*, presentada por el bachiller Jan Carlo Sandoval Sunción en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por la Directora de Tesis Dra. Beatriz de la Vega Rengifo

Directora de Tesis

DEDICATORIA

A mí querida abuela Victoria, por todas sus enseñanzas, su esfuerzo y amor incondicional.

A toda mi familia, en especial a mis padres y hermanos por creer y confiar en mí, a pesar de mis errores.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LA COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE CONCENTRADOS DE MINERALES EN EL PERÚ	5
1. Cuestión previa	5
CAPÍTULO II: MARCO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	13
1. La potestad tributaria y sus límites	13
CAPÍTULO III: LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y EL VALOR AGREGADO	19
1. El IGV como un impuesto al consumo	19
2. El IGV como impuesto al valor agregado.....	21
3. La relación entre el consumo y el valor agregado	25
4. El IVA (tipo consumo) y su aplicación a través del Principio de Imposición Exclusiva en el País de destino	29
CAPÍTULO IV: EL IGV Y LA EXPORTACIÓN DE BIENES	33
1. Consideraciones previas: sistema de tasa 0 e inafectación de las exportaciones	33
2. La exportación contenida en la legislación aduanera y en la legislación del IGV. ¿Se trata del mismo concepto?	37
a. La exportación en la Ley General de Aduanas.....	37
b. La exportación de bienes muebles en la Ley del IGV.....	39
3. Relación entre la exportación de bienes y la venta de bienes en el país.....	45

4. Tratamiento de las operaciones de exportación y las ventas o entregas de bienes destinadas a la exportación en la legislación comparada	48
--	----

CAPÍTULO V: LA EXPORTACIÓN DE CONTRADOS DE MINERALES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL.....55

1. La venta de concentrados de minerales en el país objeto de un trámite aduanero de exportación definitiva gravada con el IGV sin considerar la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino	56
1.1 Crítica a la remisión de la legislación civil	68
1.2 Crítica a la remisión de la legislación aduanera.....	71
2. La venta de concentrados de minerales en el país objeto de un trámite aduanero de exportación definitiva <u>no</u> gravada con el IGV según la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino	76
2.1. La Técnica al Valor Agregado y el consumo como elemento jurídicamente relevante	76
2.2. El Principio de Imposición en Destino en los impuestos al consumo	85

CAPÍTULO VI: APLICACIÓN EN EL TIEMPO DEL DECRETO LEGISLATIVO NO. 1119 A LA LUZ DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL.....89

1. Antecedentes del Decreto Legislativo No. 1119	89
a. Decreto Legislativo No. 980 del 15 marzo 2007 que incorpora el numeral 7 al artículo 33 de la Ley del IGV	89
b. Decreto Legislativo No. 1108 del 20 junio 2012 que incorpora el numeral 9 al artículo 33 de la Ley del IGV	92
2. Análisis e interpretación del Decreto Legislativo No. 1119.....	94

CONCLUSIONES.....103

BIBLIOGRAFÍA.....107

INTRODUCCIÓN

Las opciones más frecuentes para gravar el gasto en consumo son: el sistema monofásico, el sistema en cascada o plurifásico acumulativo sobre el valor total, y el sistema al valor agregado o plurifásico, no acumulativo, debido al mecanismo de sustracción, sobre base financiera. El Impuesto al Valor Agregado (IVA), conocido comúnmente en el Perú como Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV), se encuentra dentro de este último sistema, cuyo principio económico fundamental es el de neutralidad, cualidad que implica que los sujetos contribuyentes del impuesto no deban soportar su carga económica.

Se trata de un impuesto indirecto al consumo, cuya construcción jurídica está hecha sobre la base de la técnica de la imposición sobre el valor agregado, lo que implica la afectación de todas las operaciones de venta y de servicios que forman parte de la cadena de producción y/o comercialización, pero reconociendo un sistema de aplicación de créditos fiscales. Esto hace posible el mecanismo jurídico de traslación del impuesto al consumidor o usuario final, sobre quien debe recaer la carga tributaria bajo esta modalidad de imposición al consumo.

Por la territorialidad del IGV, éste no busca gravar el consumo externo, sino que la lógica es que aquellos bienes que vayan a ser consumidos en una jurisdicción distinta de donde son producidos, elaborados o extraídos, terminen gravándose en esta última jurisdicción cuyo país tiene derecho a ejercer la potestad tributaria (Principio de Imposición en Destino). Bajo esta óptica, el IGV con las características de un IVA grava o pretende gravar la manifestación de riqueza consumo

que tenga lugar dentro de nuestra jurisdicción, lo que le da derecho al Estado peruano a ejercer la potestad tributaria.

La característica de la neutralidad de un IVA en un contexto de comercio internacional (de bienes y servicios), que en el caso de bienes muebles se hace posible a través de un régimen aduanero de exportación definitiva, conlleva a que no se vea afectado con impuestos al consumo. La adopción de esta técnica impositiva por los países implica la desgravación de sus exportaciones y el gravamen de las importaciones, configurándose en un mecanismo para evitar la doble imposición.

La Ley del IGV grava las ventas, inafecta las exportaciones y otorga al exportador el derecho a la devolución del IGV soportado. En vista de que dicha ley no tiene una definición propia de exportación, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal vieron la necesidad de remitirse a la definición de la Ley General de Aduanas (LGA). No obstante, en esta última norma se hace referencia a la figura de la exportación como trámite aduanero de salida de mercadería al exterior y no a ventas. Este ha sido un mal punto de partida, toda vez que al aplicarse conjuntamente dos normas de distinta naturaleza, se restringe la desgravación de todo impuesto al consumo a aquellas ventas internas de bienes subyacentes a una operación aduanera de exportación, las cuales en virtud de contratos de compraventa internacional, serán usados y/o consumidos fuera del territorio peruano.

Al tratarse de normas de distintos fines y naturaleza, la remisión de la Ley del IGV a la LGA para definir la exportación y los requisitos de su inafectación atenta contra el principio de legalidad tributaria que precisa que los aspectos principales, aspectos de la imposición o desgravación, estén establecidos por norma con rango de ley. Si bien actualmente la Ley del IGV ya ha desarrollado con mejor técnica una definición de lo que debe entenderse como exportación, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha llegado a establecer un criterio en el mismo sentido que nuestro legislador. Así las cosas, en el presente trabajo planteamos la hipótesis de que la exportación del IGV puede ser definida con el soporte de la doctrina sobre la técnica del valor agregado y la exportación de la LGA podría ser uno de los medios probatorios del consumo en el exterior, de tal modo que la inafectación de varias ventas pueda ser sustentada con el mismo despacho de exportación aduanera. En efecto, para la inafectación ya no sería relevante donde se transfiere el bien sino

dónde se consume. Para tal propósito, el objeto del presente trabajo estará orientado en comprobar dichos aspectos, escudriñando el alcance de la inafectación de la exportación en la Ley del IGV.

En este contexto, hemos creído conveniente referirnos en un primer capítulo sobre el escenario en el que tuvieron lugar las controversias que se suscitaron en sede del Tribunal Fiscal, precisamente porque la Administración Tributaria calificó como ventas internas gravadas con IGV verdaderas exportaciones de concentrados de minerales, cuyo mercado o consumo no es local. Luego, haremos una breve referencia al marco constitucional tributario, porque creemos que toda interpretación y aplicación de los tributos debe darse acorde con los principios contenidos en nuestra Carta Magna, con el fin de proteger y resguardar los derechos y libertades fundamentales de los contribuyentes y/o administrados. En un tercer capítulo, desarrollaremos la técnica de la imposición sobre el valor agregado de la cual debería nutrirse nuestro IGV, enfocada sobre la forma en que debe gravarse el consumo en un territorio u otro. En el capítulo siguiente, nos vamos a centrar en la relación que existe entre el IGV con características de un IVA y la exportación de bienes, culminando dicho capítulo con una breve referencia al tratamiento que le da la legislación comparada. A continuación, pieza clave del presente trabajo es la crítica que se hará en nuestro quinto capítulo sobre la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y trataremos de superar las interpretaciones que allí se efectuaron a luz de la legislación civil y aduanera, principalmente. Esto nos permitirá brindar un mayor alcance de la inafectación establecida en la Ley del IGV. Finalmente, sabemos que para el año 2012 nuestra Ley del IGV se vio modificada por el Decreto Legislativo No. 1119 en el extremo referido -principalmente- a la definición de exportación para efectos del IGV. Veremos que no se trata realmente de una norma innovativa (con lo cual cabría preguntarnos porque no adoptó la forma de una norma interpretativa), sino que la seguridad jurídica que nuestro legislador quiso conseguir con la promulgación de dicho dispositivo pudo haberse logrado también a nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ya que se contaba con los elementos suficientes para tal propósito.

CAPÍTULO I

LA COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE CONCENTRADOS DE MINERALES EN EL PERÚ

1. Cuestión previa

El Perú es un país de antigua tradición minera y con un alto potencial geológico que lo ubica entre los primeros productores de diversos metales (oro, plata, cobre, plomo, zinc, hierro, estaño, molibdeno, telurio, entre otros), y ello se mantiene gracias a la presencia de empresas líderes¹ a nivel internacional. Especialmente debemos destacar que el Perú, en el mercado de zinc, plomo y cobre, es principalmente un productor y exportador de concentrados de mineral. En ese contexto, sus principales demandantes son los Estados Unidos, China, Suiza, Japón, Canadá y la Unión Europea.

Por otro lado, el comercio internacional de minerales y metales, como motor de desarrollo económico, siempre ha estado estrechamente relacionado al comportamiento de la economía global y, a su vez, está fuertemente influenciado por la coyuntura mundial debido a la dispersión y diversidad de los productos mineros y a su localización en las distintas áreas geográficas. En efecto, el valor de los minerales depende de los acuerdos comerciales y a la volatilidad de las cotizaciones de los metales como consecuencia de la oferta y demanda en las principales bolsas

¹ Entre las que más destacan están las empresas Antamina, Southern, Cerro Verde, Antapaccay, quienes son responsables del 85.88% del total de producción de concentrado de cobre en el Perú.

internacionales donde se tranzan estos “commodities” y que sirven de referencia (por ejemplo, el LME, LBMA, COMEX, etc) para valorizar las materias primas (los minerales). Por lo tanto, notamos que el balance entre la oferta y la demanda debe contemplarse en el marco de un mercado global, pocas veces local, y así tenemos que normalmente el comercio de minerales se realiza mediante operaciones de comercio internacional.

En ese contexto el comercio de minerales y metales se considera de gran complejidad y viene principalmente caracterizado por las propiedades o las leyes de los minerales, precios, calidad, gastos de tratamiento, costos de transporte, fletes y seguros entre otros, que se establecen en las negociaciones comerciales, objeto del contrato.

Bajo esta perspectiva, las empresas mineras suelen celebrar contratos de compraventa internacional de concentrados cuyas cláusulas recogen las condiciones propias del comercio de minerales y concentrados, entre las que se encuentran: (i) la cantidad y calidad de los concentrados materia de compraventa, de acuerdo a leyes y porcentajes específicos, (ii) las condiciones de entrega de acuerdo a un INCOTERM específico, (iii) las condiciones de pago, las que pueden implicar la entrega de adelantos y pagos provisionales en base a un porcentaje del precio de venta, (iv) la determinación del precio en base a cotizaciones internacionales que pueden variar en función del momento de entrega, al momento del embarque o pruebas, entre otros aspectos.

Sobre los Incoterms² queremos comentar que se tratan de reglas o normas internacionalmente aceptadas por la mayoría de los países, las cuales regulan un aspecto muy importante en las compraventas internacionales de mercancías: la entrega de éstas, las condiciones en que se realiza (transferencia de riesgos) y las obligaciones de las partes (p.e. quién despacha de aduanas, quién contrata seguro de transporte y flete, entre otras cosas.).

² Creadas en 1936 por la ICC (International Chamber of Commerce), los INCOTERMS (International Commercial Terms) son normas internacionales utilizadas en las transacciones comerciales donde se definen los costos y las responsabilidades del comprador y vendedor de mercancías. Actualmente se encuentran vigentes los “Incoterms 2010”.

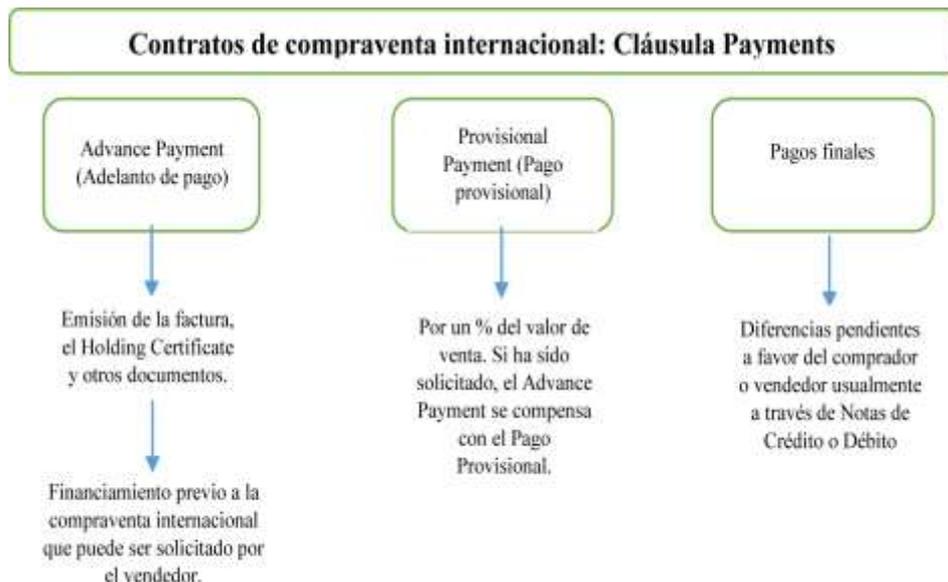
Para un mejor alcance del uso de estos términos, mostramos el siguiente cuadro explicativo:

Texto inglés		Texto castellano
Code	Descripción	Descripción
EXW	EX Works...named place	Fábrica (en) lugar convenido
FCA	Free Carrier...named place	Franco transportista lugar convenido
FAS	Free AlongSide ship...named port of shipment	Franco al costado del buque puerto de carga convenido
FOB	Free On Board...named port of shipment	Franco a bordo...puerto de carga convenido
CFR	Cost and Freight ...named port of destination	Coste y flete...puerto de destino convenido
CPT	Carriage Paid To... named port of destination	Transporte pagado hasta...puerto de destino convenido
CIF	Cost, Insurance, Freight...named port of destination	Coste, seguro y flete...puerto de destino convenido
CIP	Carriage and Insurance Paid to...named place of destination	Transporte y seguro pagados hasta, puerto de destino convenido
DAT	Delivered At Terminal... Named port of destination	Entregado en terminal...puerto de destino convenido
DAP	Delivered at Place ...named port of destination	Entregado en un punto...lugar de destino convenido
DDP	Delivered Duty Paid...named place of destination	Entregado derecho pagado...lugar de destino convenido

En resumen, regulan las condiciones de entrega de las mercancías y transferencia de riesgos del vendedor al comprador, que suelen variar – según el Incoterm que se utilice- entre el puerto de carga o puerto de destino convenido. En los contratos de compraventa internacional de concentrados a la cláusula que regula estos aspectos se le conoce como “cláusula delivery”.

De otro lado, como habíamos comentado en los referidos contratos se establecen las condiciones de pago de los concentrados. La cláusula que regula estos aspectos es conocida como “cláusula Payments”, que incluye los pagos provisionales y pagos finales, lo cual se debe a que la cantidad y calidad de los concentrados puede modificarse como consecuencia del transporte y otros factores y el precio pactado puede sufrir ajustes a favor o en contra del vendedor. Asimismo, en dicha cláusula también se incluye la posibilidad de solicitar adelantos de pago, los mismo que tienen como finalidad financiar una futura venta, generando intereses hasta que se produzca la venta de los concentrados que originaron la entrega del adelanto. Es en este contexto que entre las empresas mineras peruanas y sus clientes del exterior se pacta la obligación de emitir Holding Certificates o Warehouse Certificates³.

³ En épocas de crisis económica internacional las inversiones en la exploración o producción de minerales se ve seriamente afectada, lo que lleva a las empresas mineras a buscar medios de apalancamiento financiero para desarrollar sus propias actividades. A través de los Holding Certificates se garantiza la entrega de un lote específico de concentrados que serán materia de una venta posterior, para lo cual como consecuencia de dicho financiamiento se pactan intereses calculados hasta la fecha de emisión de la factura que sustenta la venta de los concentrados.



Hasta aquí hemos hecho una breve pero significativa descripción de la industria del comercio internacional de concentrados de minerales y metales en nuestro país. Como bien es sabido para que dicha industria genere un impacto positivo en nuestra economía el Estado peruano debe procurar crear un ambiente propicio para ello, promoviendo las inversiones, creando un marco jurídico que otorgue seguridad a los inversionistas, entre otros aspectos. Entre estos últimos podemos encontrar el establecimiento de una correcta política fiscal en materia de imposición al consumo orientada a gravar el valor agregado en el país donde el consumo como manifestación de riqueza ocurra o vaya a ocurrir.

En línea con esto último, resulta válido pensar que en el marco de una comercialización internacional de minerales, en donde la empresa minera se encarga de extraer el concentrado para venderlo a sus clientes del exterior en cuyo país se verificará el consumo de los mismos, tales productos (y toda adquisición de bienes y/o servicios que haya vinculada) que son objeto de una compraventa internacional deberían encontrarse libres de toda imposición al consumo, luego de haber cumplido con el procedimiento aduanero respectivo.

En este orden de ideas, lo que ha venido sucediendo desde el año 2001 aproximadamente hasta esta fecha es que la Administración Tributaria representada por la SUNAT, a causa de un verdadero desconocimiento de la mecánica de comercialización de minerales y el contexto internacional en el que esta desenvuelve, ha abierto procesos de fiscalización a las empresas mineras peruanas por el Impuesto General a las Ventas (IGV) de diversos ejercicios porque consideraba que en las exportaciones de concentrados de minerales se habían configurado verdaderas ventas gravadas con el IGV. A su vez, las controversias derivadas de los reparos efectuados por la referida entidad fueron llevadas al Tribunal Fiscal, quien compartiendo el criterio mencionado confirmaba tales reparos desarrollando jurisprudencia que no ha sido para nada uniforme.

Debemos precisar que los reparos determinados por la Administración Tributaria partían de lo regulado por las cláusulas Payments y Delivery (a las que nos hemos referido en líneas anteriores). En adición a ello, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal consideraban que al momento de ocurrir la entrega o transferencia de propiedad los bienes se encontraban ubicados en el país antes de ser embarcados. Asimismo, consideraban que la emisión de Holding Certificates transfería propiedad (le daban la calidad de título valor) y esta habría ocurrido en el país mientras los bienes se encontraban en el almacén aduanero contratado o de propiedad de la empresa minera antes de su embarque. Por último, atribuyeron a los adelantos de pago la aptitud para transferir propiedad bajo tradición ficta, según una interpretación literal de los contratos de compraventa internacional de concentrados.

En suma, tenemos que recurrían a la legislación civil y aduanera para determinar la existencia de exportaciones de bienes para efectos del IGV.

En nuestra opinión, como advertiremos más adelante, el error de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentra en que ambos han considerado como exportación la venta de bienes que sale del país o que se configura fuera del país, cuando la realidad mostraba lo contrario, esto es, se trataba de una venta (internacional) de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación definitiva, operación no afecta al IGV.

Antes de entrar a desarrollar el marco teórico y práctico del presente trabajo, haremos una breve referencia al marco constitucional tributario dentro del cual nuestra Constitución como norma máxima del ordenamiento jurídico se encarga de velar por los derechos y obligaciones de los contribuyentes ante el Estado y viceversa.

CAPÍTULO II

MARCO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

La norma de mayor rango en nuestro ordenamiento jurídico es la Constitución Política de 1993, la misma que recoge una serie de principios y/o valores jurídicos que deben ser observados tanto por el Estado como por sus administrados. En materia tributaria, nuestra Carta Magna le otorga facultades (en conjunto conforman la denominada Potestad Tributaria) al Estado que lo habilitan para imponer gravámenes sobre la renta, consumo o patrimonio de los administrados. No obstante, también se ha establecido (expresa o implícitamente) ciertos principios que deben ser observados al momento de crear, modificar, extinguir e interpretar los impuestos. En ese sentido, conviene conocer qué principios o límites constitucionales tributarios deben orientar al Estado, en su actividad legislativa, administrativa y judicial.

1. La Potestad Tributaria y sus límites constitucionales

En nuestro Estado Constitucional de Derecho es sabido por todos que la aplicación de los tributos ha dejado de concebirse como una “relación de poder”, sustentada simplemente en la soberanía estatal, *ius imperium* o en el poder de imperio del Estado. El Tribunal Constitucional, máximo intérprete de nuestra Constitución, ha manifestado que el fundamento de la imposición en el Estado Social y Democrático de Derecho, no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos (principio de solidaridad y deber jurídico de colaboración con la Administración).

A propósito de ello, RUIZ DE CASTILLA, Francisco nos enseña que nuestra norma constitucional ha diseñado un modelo en el que las dos partes de la relación tributaria (ciudadano-contribuyentes y Estado) se encuentran igual y plenamente sometidas a la Constitución y al derecho, término este último que abarca no sólo al derecho positivo, sino también a los principios, deberes, derechos y valores de carácter constitucional, que son las fuentes que legitiman las complejas situaciones activas y pasivas de ambas partes (4).

En ese sentido, en el caso del poder estatal, si bien el texto constitucional le ha impuesto el poder-deber de vigilar y facilitar que los ciudadanos-contribuyentes cumplan con el deber de soportar las cargas públicas –para lo cual el ordenamiento jurídico le atribuye una serie de potestades y derechos-, no es menos cierto que este mismo texto obliga al poder estatal a ejercer tales poderes dentro de los límites impuestos por los principios, valores y derechos constitucionales, así como aquellos que se derivan del ordenamiento jurídico en su conjunto. La norma fundamental consagra un modelo de relaciones tributarias entre el poder estatal y los ciudadanos-contribuyentes que, no sólo le confiere “legitimidad”, sino que, al mismo tiempo, le pone límites, como son los derivados de los derechos, valores y principios consagrados en su texto.

Bajo dicho contexto, el ámbito del Derecho Tributario constituye un ordenamiento de injerencia o imposición; es decir, se trata de normas no nacidas de la voluntad de quienes la soportan y obedecen, sino establecidas por una voluntad exterior que se impone coercitivamente. SIMON, Eugenio indicaba que “dichas normas no regulan ámbitos de libertad, sino que restringen y coartan la libertad, por más que se trate de restricciones plenamente razonables y jurídicamente fundamentadas (5)”. Desde dicho punto de vista, nuestra Constitución reconoce expresamente los atributos que le son otorgados al Estado como sociedad política y jurídicamente organizada y como ente capaz de imponer la autoridad de la ley a todos sus ciudadanos que la integran, entre los que se ubica la potestad tributaria.

4 RUIZ DE CASTILLA, Francisco, ROBLES, Carmen. Constitucionalización de la definición del tributo. *Revista de Derecho PUCP*, 71 (2013): 257-279.

5 SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Derechos Fundamentales y Tributos*. En: Primer Congreso Institucional. El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000. Lima. Derecho Constitucional Tributario. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA), 1999. pp. 01-24.

La doctrina nacional desarrolla la siguiente definición de potestad tributaria:

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear tributos y, en tal medida, también para modificar los ya existentes, otorgando beneficios o regímenes especiales para su aplicación cuando las razones lo justifiquen, así como para dejarlos sin efecto sea porque los sustituye por otros, porque decide su derogación definitiva por razones de política fiscal o cuando así lo demandan las circunstancias que vive el país en cada época (6) (...)”.

Por su parte, la doctrina en España define a la potestad tributaria como un poder tributario, en tanto que poder originario del Estado para crear tributos y, de esta manera, se logra diferenciarlo de las potestades conferidas por las leyes a la Administración Pública y, en particular, a la Administración Tributaria. En esa línea, se desarrolla la siguiente idea:

“(...) la potestad tributaria o el poder tributario guarda relación con la soberanía que caracteriza a cada Estado frente a los demás; pero, ante los ciudadanos, es un poder subordinado al marco constitucional (...) la creación de tributos es una herramienta de fundamental importancia para la vida económica de un país. (...), el Estado no puede gozar de una potestad ilimitada, ya que la necesidad de financiamiento de las arcas públicas con el dinero derivado de las economías de los particulares podría enfrentar los intereses del Estado (en busca de dichos recursos) con el respeto de los patrimonios privados (garantizados por el ordenamiento jurídico), por lo que es preciso que tales afectaciones patrimoniales solo ocurran dentro de ciertos límites que garanticen no solo la legitimidad del cobro, sino su razonabilidad(7)”. (El subrayado es nuestro)

Sin perjuicio de ello, nosotros creemos que tanto “potestad tributaria” como “poder tributario” comprenden la facultad originaria del Estado para crear, modificar o extinguir tributos y establecer exoneraciones, pero sujeta a límites o principios, plasmados de manera expresa o implícita en nuestra Carta Magna. El poder tributario estatal

6 SEVILLANO, Sandra, *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*, Lima: Fondo Editorial PUCP, 2014. p. 16.

7 PONT MESTRES, Magín. *La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*. Barcelona: Editorial Depalma, 1985. p. 150.

encuentra sus límites en los principios tributarios que regulan su ejercicio, establecen sus alcances y tienen impacto en el ámbito de las facultades estatales que restringen. Además, constituyen verdaderas garantías de respeto y ponderación de los derechos de los contribuyentes, obligados a concurrir al financiamiento estatal vía exacciones tributarias, pero siempre dentro de un ámbito de legalidad. En el artículo 74 de la Constitución, que regula la distribución de la potestad tributaria, se indica expresamente lo siguiente:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ninguno puede tener carácter confiscatorio (...). (El énfasis es nuestro)

Se trata de cuatro (4) principios que se traducen en límites constitucionales que son impuestos al Estado tanto en su actividad legislativa (al momento de crear, modificar o extinguir tributos) como en su actividad de administración pública (aplicación y determinación de tributos a los contribuyentes administrados); y vienen a ser los siguientes:

- Principio de legalidad y reserva de ley.
- Principio de igualdad.
- Principio de respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona.
- Principio de no confiscatoriedad.

No obstante, ello no nos puede llevar a pensar que en nuestro sistema tributario constitucional sólo se hayan reconocido únicamente dichos principios, ya que existen otros que se encuentran implícitos, esto es, no es necesario que la Constitución los señale. La doctrina en el Perú señala los siguientes:

- Principio de capacidad contributiva.
- Principio de publicidad.
- Principio de equidad.
- Principio de economía en la recaudación.

- Principio de certeza y simplicidad.

Al respecto, BRAVO, Jorge considera que se trata de principios que actúan como criterios informadores, tanto para el legislador (quien observa límites a su actividad legislativa), como para los operadores jurídicos que interpretan y aplican lo prescrito por la ley tributaria, y aquí tenemos a la Administración Tributaria representada por SUNAT y el Tribunal Fiscal cuando desarrolla jurisprudencia, quienes deben observar los límites impuestos a su actividad administrativa desde la Constitución. En dicho sentido, los principios jurídicos no son en sí normas jurídicas, aun cuando comparten su naturaleza prescriptiva reguladora de conductas (...) violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad, y no meramente contra un comando normativo específico (8).

Consideramos apropiado tener en cuenta lo dicho por MEDRANO, Humberto sobre la presencia del Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria, quien sostiene que “(dicho principio) puede considerarse el resultado de la conjugación de diversos principios fundamentales que la realizan, muchos de los cuales deben estar recogidos en la Constitución” (9). En otras palabras, cuando al Estado ejerce potestad tributaria dentro de los límites que le impone la Constitución, otorga seguridad jurídica a los contribuyentes-administrados en sus distintas esferas de realización económica.

En suma, debe partirse siempre del análisis de los principios que limitan la potestad tributaria del Estado, de los cuales no se puede prescindir para la solución de los problemas que se presentan en la práctica, debido a que ello implicaría una vulneración a las reglas del Estado Constitucional de Derecho que nuestra Carta Magna pretende estatuir.

8 Cfr. BRAVO, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores, 2013. p. 114.

9 Medrano, Humberto. *El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. EN: Jornadas de Derecho Tributario, XVI. Lima-Perú. *Resoluciones*. Lima-Perú: ILADT, 1993. pp. 05-32.

CAPÍTULO III

LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO Y EL VALOR AGREGADO

1. El IGV como un impuesto al consumo

En materia de impuestos al consumo, el hecho imponible materia de gravamen es la expresión de riqueza reflejada a través del consumo. Sin embargo, en los impuestos al consumo la hipótesis de incidencia descrita en la ley tributaria no siempre coincide con la manifestación de riqueza que se pretende gravar (consumo de bienes y servicios), sino que, por el contrario, usualmente adoptan como supuesto generador de la obligación, un acto jurídico distinto como es la venta de bienes o la prestación de servicios (10). En ese sentido, dicha técnica no desnaturaliza el hecho materia de imposición por parte de estos tributos que es el consumo de bienes y servicios.

Villanueva, Walker citando a PISTONE, Pasquale (tratadista italiano), explica la técnica del valor agregado, resaltando que, si bien hay una subjetividad pasiva de los operadores económicos en el sistema del IVA, ello no impide calificar también al contribuyente como sujeto pasivo, ya que es él quien manifiesta capacidad contributiva y por esta razón estará obligado a soportar finalmente la carga del tributo. Añade que el operador económico no se limita a trasladar la carga del tributo

10 Cfr. CORDOVA, Alex, *Impuesto General a las Ventas. Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas: Necesidad de preservarlos*. En: Pontificia Universidad Católica del Perú, *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima-Perú. Palestra Editores, 2008. pp. 1045-1060.

hacia quienes compran sus bienes y servicios, y finalmente a su consumidor final; en tanto que él es titular de una situación jurídica subjetiva que lo obliga a repercutir el tributo que corresponde a sus operaciones (11).

En atención a esto último, el referido autor sostiene que:

“La obligación de repercusión constituye al mismo tiempo la fuente del derecho a obtener el pago del tributo desde quienes compran los bienes y/o servicios. Se determina así una situación de obligaciones distintas y, sin embargo, paralelas: la primera entre el Fisco, acreedor del pago del tributo, cuyo sujeto pasivo es el operador económico que cede los bienes o presta los servicios; la segunda entre este operador económico, acreedor y quien los compra y por lo tanto es sujeto pasivo de la obligación de repercusión.

La conexión entre las situaciones jurídicas dentro del marco de la obligación de repercusión, prueba que el desplazamiento hacia el consumidor final es un fenómeno jurídico que confirma la naturaleza del IVA como un impuesto de consumo.” (El subrayado es nuestro)

En Chile, la doctrina advierte que no es posible analizar el IVA con prescindencia de su fundamento económico. MORALES, Rodemil informa que tanto el IVA y en especial el IVA chileno presentan dos características aparentemente contradictorias; por una parte, su estructura está formulada en función del elemento económico que se pretende afectar con el tributo y, por otra, el o los hechos gravados se han establecido en función de actos o negocios jurídicos de derecho privado. Dicho esto, advierte que numerosas cuestiones que se han suscitado en la aplicación práctica de este impuesto sólo pueden resolverse incorporando al análisis jurídico, el elemento económico subyacente (12).

11 Cfr. VILLANUEVA, Walker. *Principios jurídicos y económicos en el IGV*. En su: *Tratado del IGV: Regímenes generales y especiales*. Lima: Instituto Pacífico, 2014. pp. 19-26. Al respecto, PISTONE, Pasquale, agrega que “(...) aunque se pueda hablar de traslación del impuesto desde una perspectiva económica, no debe olvidarse que, desde la perspectiva jurídica, al menos en el sistema europeo de IVA, se realiza un fenómeno tipificado por el legislador como repercusión”.

12 *Ibíd*em, p. 24. Al respecto, MORALES, Rodemil, agrega que “a pesar de verificarse la materialización de la hipótesis de incidencia del impuesto, existen casos en los que no se presenta el hecho económico materia de imposición que justifique el gravamen al contribuyente”.

En la doctrina nacional, CORDOVA, Alex, afirma que (13) “en aquellos supuestos en los que no se logre verificar el consumo –como hecho económico materia de imposición- no debería aplicarse el impuesto en cuestión, pues no habría una manifestación de capacidad contributiva que justifique el gravamen por parte del Estado”.

En esa línea, resulta válido sostener que la introducción del factor económico –esto es, la verificación del hecho materia de imposición y no sólo de la hipótesis de incidencia- en la formulación legal de los impuestos al consumo es esencialmente necesaria, pues ello atiende a su propia naturaleza y evita situaciones en las que el Fisco se vea obligado –o, en todo caso, facultado- a gravar a los contribuyentes en supuestos en los que, a pesar de haberse incurrido en la hipótesis prevista en la ley como generadora de la obligación tributaria, no existe un hecho económico que justifique la imposición del IGV en el caso concreto.

Una de las modalidades de impuesto al consumo que se caracteriza, justamente, por hacer prevalecer el factor económico en su construcción jurídica, es el impuesto al consumo según la técnica al valor agregado o impuesto al valor agregado (IVA) de tipo consumo.

2. El IGV como impuesto al valor agregado

El valor agregado puede definirse de dos (2) maneras según el enfoque que se tome para su medición. Si dicho valor se mide por adición entonces significa la suma de los pagos a los factores de producción constituidos por los salarios, beneficios y las rentas del capital (intereses o alquileres pagados) con la exclusión de las existencias (14). De esta manera, el cálculo de este concepto puede realizarse mediante ajustes (adiciones o deducciones) a la base imponible del Impuesto a la Renta (15) que solamente grava los beneficios. Si se mide bajo el enfoque de la sustracción entonces comprende la diferencia entre las ventas y las compras.

13 CORDOVA, Alex. *op.cit.*, p. 1047.

14 Cfr. GARCÍA – MARGALLO; MARFIL, José Manuel. *El Impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: EDERSA, 1985. p. 39.

15 El valor agregado, calculado por adición, puede determinarse complementando la renta imponible. Cfr. PADRÓN, Carmen. “La evolución del Impuesto General a las Ventas en el Perú”. Tesis (Licenciado en Derecho) de Bachiller. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1986. p. 39.

Ambos métodos arrojan igual resultado, pues finalmente el concepto es uno solo y el mismo. En ese sentido, resulta necesario profundizar las diferencias entre ambos enfoques para entender mejor el concepto mencionado y el fundamento de su imposición directa o indirecta (16).

Una imposición directa o por tramos, sobre el valor agregado, implica establecer una equivalencia con el método de determinación del Impuesto a la Renta según hemos indicado líneas arriba. Así, se aplica la tasa del impuesto sobre la base imponible determinada por cada empresa sin afectar a la siguiente.

Bajo el enfoque de sustracción de “base sobre base” la empresa obtiene el valor agregado de la diferencia entre la base de sus compras (inputs) y la base de sus ventas (outputs), por lo que, al aplicar una tasa diferente, o inclusive una misma tasa, el siguiente sujeto en la cadena no la tendrá en cuenta para determinar la imposición de su propio valor agregado, el cual será, a su vez, establecido por sustracción de sus propios *inputs* con sus respectivos *outputs*.

Por su parte, el enfoque de la imposición indirecta de sustracción de impuesto contra impuesto implica su traslación a la siguiente empresa en la cadena de producción y distribución. De esta manera, no son los *inputs* y *outputs* particulares de cada empresa los que determinan el valor agregado como base del IVA a pagar, sino el impuesto que ha gravado dichos *inputs* y *outputs*. Es decir, los *inputs* de una empresa llevan consigo, en el precio, el impuesto obtenido por otra y, éste, una vez deducido del tributo que grava sus respectivos *outputs*, *es el que determina el impuesto a pagar*.

Según lo expuesto, en la imposición directa sobre el valor agregado o mediante la deducción de base sobre base, cada compañía lo determina desde su propia situación particular, lo cual no conduce a la proporcionalidad entre impuesto y precio. Consecuentemente, el valor añadido total al final de la cadena de producción y distribución o no queda gravado en su integridad o produce acumulación del impuesto,

16 Ambos procedimientos llegarían al mismo resultado si la definición de los factores y productos intermedios es la misma. Cfr. ZELAYA, Lily. “El Impuesto al valor agregado”. Tesis (Licenciado en Derecho). Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1970. p. 50.

distorsionándose la recaudación del IVA que debería provenir de la suma de todos los valores añadidos por cada empresa.

Por el contrario, de acuerdo con DEROUIN, “la imposición es indirecta sobre el valor agregado desde el momento en que éste se calcula mediante el método de sustracción de impuesto contra impuesto, pues en éste el tributo se distingue del precio y, por consiguiente, se calcula el gravamen sobre el valor añadido de manera correcta” (17).

A nuestro entender, bajo un enfoque de imposición directa y en teoría, gravando la suma de los valores agregados por todas las empresas individualmente consideradas se debería afectar el consumo global de las personas físicas, pues, aunque incida en la producción, de todas maneras, existiría un efecto sobre el precio de los productos que podría ser equivalente al traslado del impuesto (18) .

No obstante, como hemos indicado, dicho traslado no sería adecuado porque la medición del valor agregado podría variar de una empresa a otra y el impuesto sobre este concepto estaría incorporado en el precio sin poder distinguirse. Por lo tanto, el impuesto no podría ser aplicado o percibido correctamente para asegurar una adecuada traslación y se producirían distorsiones en la determinación del valor agregado total resultante al término de la cadena de producción y distribución. Al final, estaríamos gravando más la producción que el consumo mismo, pero por una cuestión de problemas en la aplicación de la técnica de medición del valor agregado.

En ese sentido, sea que se aplique uno u otro método, es posible afirmar de manera general que el gravamen recae finalmente sobre el valor añadido pues el método de sustracción de impuesto contra impuesto (que caracteriza la imposición indirecta) es solamente una forma de medir dicho valor (19).

17 DEROUIN, Philippe. *El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Madrid: Edemas, 1981. p. 403 y ss.

18 Cfr. COSCIANI, Cesare. *El Impuesto al valor agregado.* Traducción de L'Imposta sul valore aggiunto por C.M. Giuliani Fourouge. Buenos Aires: Depalma, 1969. p. 182.

19 Cfr. “El crédito fiscal no es más que un método para determinar el valor agregado”. PADRÓN, Carmen. *op. cit.*, p. 83.

Así, el carácter indirecto del IVA se encuentra en la posibilidad de trasladar el impuesto al comprador sea éste un consumidor o una empresa intermedia en la cadena de producción y distribución, lo cual es una característica netamente económica (y redundante en la conocida conclusión que la distinción entre impuestos directos o indirectos es de carácter económico y no jurídico).

A partir de este razonamiento podemos decir que jurídicamente el IVA se comporta como un impuesto directo. En efecto, de acuerdo con la descripción del funcionamiento del IVA y su base macroeconómica el impuesto al valor agregado según GARCÍA – MARGALLO “(...) es un impuesto que desde el punto de vista macroeconómico, sólo grava el valor añadido por cada uno de los agentes del proceso productivo (...) puede definirse (...) como un impuesto sobre las empresas cuya base imponible coincide con el valor que cada una de ellas agrega a los bienes y servicios adquiridos de otras empresas (...)” (20).

Precisamente se comporta jurídicamente como impuesto directo porque esta perspectiva microeconómica es la que toma en cuenta la normatividad para afectar a los sujetos del impuesto. Desde este punto de vista, las operaciones gravadas son las ventas y las prestaciones de servicios realizadas por las empresas (21) las cuales son sujetos pasivos del impuesto, esto es, en cabeza de quienes nace la obligación tributaria frente al Estado por el valor agregado por cada una.

De lo anterior tenemos que el objeto jurídico del impuesto es el valor agregado, pese que su finalidad es gravar el consumo. Las operaciones gravadas con el IVA no se definen desde el punto de vista de la empresa que recibe el bien o servicio para consumirlo, sino desde el punto de vista del que los produce o suministra, de modo que la operación sometida al impuesto “(...) es menos una operación que da lugar al consumo, que una operación que procede de una producción” (22). Para cumplir con la imposición al consumo final gravando las

20 Cfr. GARCÍA – MARGALLO. *op. cit.*, p. 43.

21 PLAZAS VEGA, Mauricio. *Relatoría General. El IVA en los negocios internacionales*. EN: Memorias. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XVII, Cartagena, octubre de 1995. Santa Fe de Bogotá. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1995. p. 503.

22 Cfr. DEROUIN. *op. cit.* p. 421.

operaciones productivas, resulta necesario otorgar el derecho al crédito fiscal o deducción del IVA cargado a la empresa en etapas anteriores.

Ninguna legislación define como hipótesis de incidencia a la producción de valor agregado porque ello solamente tendría que corresponder a un enfoque de imposición directa sobre este hecho, obtenida por un método de adición. Por el contrario, la legislación del IVA considera dentro del tipo tributario a las operaciones individualmente consideradas, siendo el valor agregado el resultado de una liquidación entre operaciones gravadas y las que dan derecho a deducir, esto es, crédito fiscal (las cuales son a su vez operaciones gravadas de otras empresas).

Bajo dicho enfoque, según refiere LUQUE, Javier, resulta necesario recurrir a la técnica del valor agregado que inspira el IGV como un criterio de interpretación, toda vez que así se logra comprender que el referido impuesto fue concebido para afectar jurídicamente las transacciones que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios en forma no acumulativa, sin hacer discriminaciones en función de su origen, pero con el propósito de incidir económicamente sólo en el consumidor final (23).

Así las cosas, notamos que existe una estrecha relación entre el consumo y valor agregado en los impuestos al consumo construidos bajo la técnica del valor agregado.

3. La relación entre el consumo y el valor agregado

La imposición al consumo tiene como objeto recaudar una proporción de la renta en el momento en que ésta se gasta o es consumida, en contraposición con los tributos que gravan el ahorro de la misma, como son los impuestos al patrimonio, o la obtención del beneficio, como los impuestos directos sobre la renta.

El consumo puede gravarse directamente, mediante un impuesto a los gastos, en que el obligado a cumplir las obligaciones tributarias frente

23 LUQUE, Javier. La Técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. *Foro Jurídico*, 4 (2009): 97-101.

al Estado, jurídicamente, es la persona individual que incurre en el desembolso, determinando la base del impuesto en función de éstos y siguiendo un procedimiento similar al usado para la determinación del Impuesto sobre la Renta (24).

También es posible gravar el consumo de manera indirecta, caso en el cual el obligado jurídicamente a cumplir las obligaciones tributarias frente al Estado es el vendedor del bien o el prestador del servicio mientras que el comprador o usuario será el incidido económicamente, toda vez que los primeros trasladan la carga económica del impuesto juntamente con el precio (25).

Por su parte, los impuestos indirectos al consumo pueden tomar la forma de una imposición específica sobre las ventas, si lo que se pretende gravar es el consumo de ciertos productos o servicios. Pero si el objetivo es gravar cualquier tipo de consumo, pueden constituirse como impuestos generales a las ventas. Con tal fin se gravan todas las operaciones en la cadena de producción, distribución y comercialización de bienes con la intención de que el impuesto sea asumido económicamente por el consumidor que se encuentra al final de la cadena.

Como género, los impuestos a las ventas históricamente han admitido modalidades acumulativas del tributo, cuyos indeseables efectos distorsionantes sobre el mercado han sido superados mediante el IVA (26).

Bajo esta modalidad suponiendo hipotéticamente una economía cerrada sin comercio internacional, el consumo final se llega a afectar a través de la imposición sucesiva sobre el valor que añade cada agente

24 Cfr. DUE, Jhon F. y FRIEDLANDER, Ann F. "Análisis económico de los impuestos y del sector público", 4ª ed. Buenos Aires: Ateneo, 1977. p. 330.

25 *Ibidem*.

26 Los impuestos generales sobre las ventas, por su carácter plurifásico (gravamen sobre todas las ventas), son acumulativos cuando la imposición se realiza sobre el valor total del producto, esto es, sobre el precio íntegro del mismo sin deducción alguna, lo cual implica que se reitere la imposición sobre la materia imponible gravada en la fase anterior. Por tanto, la formación del precio se distorsiona según las fases que tiene que pasar el producto para llegar al consumidor final. A más fases, el tributo acumulado resulta mayor. Al distorsionar el precio se distorsiona la competencia. ZOLEZZI, Armando. El Impuesto a las Ventas: su evolución en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 5, (1983): 23.

económico en la cadena de producción y distribución, pues la persona que adquiere los productos al final de esta cadena no aumenta valor al producto o servicio, sino que solamente lo consume. En efecto, solamente queda gravado el aumento de valor total que forma el precio final del producto o servicio, fraccionándolo en cada fase de producción y distribución, el mismo que sería igual a la imposición sobre el precio final del producto antes de su traslación (27). En el entendido que el impuesto sea trasladable completamente a los consumidores, el IVA asegura su neutralidad para distribuir la carga tributaria sobre la base de los gastos en consumo (28).

De este modo la suma de los valores añadidos se aproxima al monto total de la última operación de manera tal que se obtiene un efecto similar al de la imposición directa sobre el consumo mediante el impuesto al gasto personal (29).

Desde el punto de vista macroeconómico y estadístico, el valor añadido puede traducirse sencillamente en la suma de los distintos valores agregados por todas las empresas, esto es, el aporte productivo de cada una en el producto nacional bruto (30). Sin embargo, para que este concepto se ajuste a una imposición al consumo total en un territorio determinado, prescindiendo del comercio internacional, debemos excluir de la mencionada base la inversión bruta (31), es decir, la adquisición de bienes de capital. Esta sería la base macro económica de un impuesto al valor agregado de tipo consumo (32).

27 Cfr. BALBI, Rodolfo. *Aspectos técnicos de la generalización del IVA*. EN: El IVA y su generalización en América Latina, 3. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A., 1993.p. 23.

28 ZELAYA, Lily. *El Impuesto al valor agregado*. Tesis (Licenciado en Derecho). Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1970. p. 120.

29 Cfr. GARCÍA – MARGALLO Y MARFIL, José Manuel. *El Impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: EDERSA, 1985. p. 39 y KALDOR, Nicolás. *Impuesto al Gasto*. Parte Primera Capítulo I. p. 47. Citado por: ZELAYA. *op. cit.* p. 18.

30 Cfr. COSCIANI, Cesare. *op. cit.*, p. 65.

31 Cfr. GARCÍA – MARGALLO. *op. cit.*, p. 38.

32 *Ibidem*. p. 39. No obstante, esto es correcto en términos cuantitativos solamente si existe una tasa única para el impuesto o el cálculo del impuesto se obtiene mediante el método de sustracción financiera de impuesto contra impuesto. Ver DEROUIN, Philippe. “El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.” Madrid: Edemas, 1981. p. 780 y COSCIANI. *op. cit.*, p. 81.

De otro lado, en una economía abierta, en que debemos introducir la variable del comercio internacional, la base macroeconómica del IVA se modifica debido a que existen importaciones y exportaciones que provocan que el consumo final en un territorio determinado no sea igual al valor añadido por las empresas dentro del mismo.

Efectivamente, las importaciones generan el consumo de productos cuyo valor agregado no ha sido producido en el mismo país, de modo que no se le podría gravar directamente sino afectando la importación o la fase siguiente de venta en el territorio de importación. De la misma manera, en las exportaciones el valor agregado no se traducirá en un consumo final en el territorio productor, puesto que la mercadería no sería vendida en el mismo. Así, el valor agregado, en este extremo, excederá del consumo doméstico y, por consiguiente, debería dejarse sin gravamen.

Entonces la base gravada por el impuesto resulta ser el valor añadido, menos las adiciones netas al capital (inversión bruta), menos las exportaciones, más las importaciones.

Pese a que la finalidad del impuesto es afectar el consumo en un territorio determinado, debido a la técnica de la imposición sobre el valor agregado, quien está en la relación jurídico-tributaria con el sujeto activo del impuesto no es precisamente el consumidor final sino los sujetos que añaden valor a los bienes o servicios. De esta manera, debemos tomar en cuenta que las normas jurídicas se diseñan para dichos sujetos de forma distinta que para los consumidores finales (33).

De acuerdo con dicha perspectiva, en el IVA de tipo consumo se debe tener en cuenta que los obligados ante el sujeto activo del impuesto son aquellos que agregan valor a los bienes o servicios, destinados a consumirse en el país, y no aquellos sobre quienes incide económicamente el Impuesto. En tales casos, si bien en las operaciones de comercio local el Principio de Territorialidad guía el gravamen del IVA de tipo consumo, en las operaciones de comercio internacional,

33 Esta diferencia ha sido abordada desde el punto de vista subjetivo de la hipótesis de incidencia por VALDEZ COSTA, Ramón. "Sujeción pasiva en el Impuesto al Valor Agregado". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 26 (1995): 63-79.

resulta fundamental la intervención y/o aplicación del Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino.

4. El IVA de tipo consumo y su aplicación a través del Principio de Imposición Exclusiva en el País de destino

No debemos olvidar que la potestad tributaria del Estado se aplica dentro de los límites de su jurisdicción. De esta manera, tenemos que en materia de imposición al consumo el Perú ha adoptado –como muchos otros países de Latinoamérica y la Unión Europea- un impuesto al valor agregado de tipo consumo denominado en el Perú Impuesto General a las Ventas (IGV), el cual se aplica sobre valor añadido en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

Siendo que se trata de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo como manifestación de riqueza, en virtud del Principio de Territorialidad, aquel debe alcanzar exclusivamente todo consumo que se verifique en el país, sobre el cual el Estado Peruano tiene derecho a ejercer la potestad tributaria. Dado que el IGV un impuesto cuya capacidad contributiva es el consumo, el vínculo de territorialidad (criterio de conexión) permite localizar los hechos gravados con consumos que se producen en el territorio nacional (34).

En una economía abierta al comercio internacional, cuando el valor agregado se produce en un territorio y el consumo final en otro, necesariamente se utiliza el Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino (en adelante, “Principio de Imposición en Destino”) y no es posible utilizar el principio de imposición en origen.

El Principio de Imposición en Destino consiste en que la jurisdicción en donde se lleva a cabo el consumo final obtenga los

34 Cfr. LUQUE, Javier. *El aspecto espacial en las hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas*. En: Primer Congreso Institucional. El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000. Lima. *Impuestos al Consumo*. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA), 1999. pp. 67-122 y VILLANUEVA, Walker. *La exportación de bienes*. En su: *Tratado del IGV: Regímenes generales y especiales*. Lima: Instituto Pacífico, 2014. pp. 431-457.

ingresos por su gravamen sea que el valor agregado se produzca dentro o fuera de la misma (35).

Al respecto, la doctrina en el Perú sostiene que con relación al criterio jurisdiccional ante supuestos en los cuales determinadas operaciones son producidas en el territorio nacional pero consumidas fuera de él, el IGV o IVA peruano recoge el Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual se desgravan las exportaciones de bienes, gravándose en el país en el cual se efectuarán los consumos.

Asimismo, se tiene en consideración que un impuesto con las características de un IVA que implica un fenómeno jurídico de traslación para incidir económicamente en el consumidor final va ligado intrínsecamente al Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual el consumo debe gravarse en el lugar o por la jurisdicción en donde tal manifestación de riqueza se expresa.

En dicho sentido, LUQUE, Javier (36) expresa lo siguiente:

“Si aplicamos estos efectos al caso específico de las exportaciones, podemos apreciar que si se gravaran las transferencias de bienes realizadas en el país en aplicación de un Contrato de Compraventa Internacional que tenga como finalidad la exportación de estos bienes, estaríamos ante una venta afecta en la que el IGV pagado por el vendedor no sería posible de recuperar, en tanto que no sería factible trasladar el Impuesto al comprador y por ende, al no producirse esta traslación se estaría desnaturalizando el objetivo del Impuesto puesto que el vendedor asumiría toda la carga impositiva”.
(El subrayado es nuestro)

En nuestra opinión, en un contexto de comercio internacional de bienes, no solo basta analizar el elemento de territorialidad de cada hecho gravado, sino que, la titularidad del gravamen en estos casos se define por el Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual prevalece la conexión del hecho gravado con la finalidad de su consumo en territorio extranjero o la posibilidad legal de su consumo en territorio nacional (en

35 PLAZAS, Mauricio. *La territorialidad del IVA: Aspectos internacionales*. En su: *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. 3ra. ed. Bogotá: Temis, 2015. pp. 353-375.

36 LUQUE, Javier. *Modificaciones tributarias: Impuesto General a las Ventas* [diapositivas]. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA), 2007. 21 diapositivas, col.

el caso de las importaciones), teniendo en consideración la construcción jurídica del IGV bajo la técnica al valor agregado (37).

El desarrollo efectuado en este capítulo es de gran utilidad para entender cómo debería funcionar nuestro IGV con las características de un IVA de tipo consumo, esto es, un impuesto al consumo construido bajo la técnica del valor agregado y, como tal, se calcula según el método de sustracción impuesto contra impuesto.

A su vez, pese a que la finalidad del impuesto es afectar el consumo en un territorio determinado, debido a la técnica de la imposición sobre el valor agregado, quien está en la relación jurídico-tributaria con el sujeto activo del impuesto no es precisamente el consumidor final sino los sujetos que añaden valor a los bienes o servicios. Por último, es importante tener en cuenta que un IVA con estas características, en un contexto de comercio internacional de bienes, no solo basta analizar el elemento de territorialidad de cada hecho gravado, sino que, la titularidad del gravamen en estos casos se define por el Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual prevalece la conexión del hecho gravado con la finalidad de su consumo en territorio extranjero o la posibilidad legal de su consumo en territorio nacional (en el caso de las importaciones), teniendo en consideración la construcción jurídica del IGV bajo la técnica al valor agregado.

37 Cfr. VILLANUEVA, Walker. *op. cit.*, p. 435. y CORDOVA, Alex. *op.cit.*, p. 1050.

CAPÍTULO IV

EL IGV Y LA EXPORTACIÓN DE BIENES

1. Consideraciones previas: sistema de tasa 0 e inafectación de las exportaciones

Para conocer el ámbito de aplicación de un impuesto, debemos remitirnos a la ley que le da origen y se encarga de su regulación, para así poder asegurarnos sobre qué operaciones recae el gravamen o afectación.

En dicho sentido, en el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (38) (en adelante Ley del IGV) denominado “Del Ámbito de Aplicación y Nacimiento de la Obligación” encontramos las operaciones gravadas con el IGV; y son las siguientes:

- a) La venta en el país de bienes muebles.
- b) Los servicios prestados o utilizados en el país.
- c) Los contratos de construcción.
- d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- e) La importación de bienes.

De otro lado, si quisiéramos saber qué operaciones no se encuentran gravadas con el IGV, aplicando la inafectación lógica o natural, se puede afirmar que todas aquellas operaciones que se

38 Perú. Decreto Supremo No. 055-99-EF: 15-04-1999: Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (y normas modificatorias). Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 15 de abril de 1999.

encuentran fuera del ámbito de aplicación del impuesto resultaran inafectas o no gravadas.

En esa misma línea, RUIZ DE CASTILLA, Francisco (39) menciona que “en la medida que la ley establece el ámbito de aplicación del tributo, se puede pensar que-por lógica- todos los demás casos no comprendidos dentro de dicho universo constituyen hechos inafectos. En otras palabras, al operador de la norma le basta conocer el hecho gravado por la ley, de tal modo que –por deducción a contrario- puede conocer los casos inafectos”.

A tal propósito, nos interesa centrar la atención en la primera de estas operaciones, en la venta de bienes muebles en el país.

En este supuesto tenemos que aplicando un ejercicio de deducción lógica es posible afirmar claramente que una venta de bienes muebles efectuada fuera del país no se encuentra gravada con el IGV; no requiriéndose de una norma que expresamente reconozca tal supuesto de inafectación.

En cambio, para poder afirmar que una venta de bienes muebles en el país goza de la condición de inafectación del IGV, dicho supuesto debe contemplarse normativamente.

Bajo tal entendido, con el artículo 33 de la Ley del IGV (ubicado en el Capítulo IX “De las Exportaciones”) se busca regular como operación no afecta al IGV, la exportación de bienes, comprendida dentro de la normativa de este impuesto (40) -con una mejor precisión técnica-como una venta en el país de bienes destinados a la exportación.

Como señalamos en el párrafo anterior, en el capítulo IX de la Ley del IGV se establece el régimen aplicable a las exportaciones u operaciones de comercio exterior que, además de señalar expresamente la

39 RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Liberación Tributaria. *Derecho y Sociedad*, 57 (2008). También disponible en <<http://blog.pucp.edu.pe/item/23859/ liberacion-tributaria> > [Consulta: 09 septiembre 2017].

40 Como explicaremos más adelante, la exportación (cuya noción es esencialmente aduanera) no es una operación que se encuentre recogida en el artículo 1 de la Ley del IGV como operación gravada con este impuesto, por lo que resulta técnicamente incorrecto atribuirle dicha condición de inafectación.

inafectación de la venta en el país de bienes que serán exportados, se reconoce también la devolución del IGV pagado por los agentes económicos (exportadores) en las etapas anteriores a la fase de exportación de bienes, mecanismo conocido como Saldo a Favor del Exportador (SFE), el cual comparte la misma naturaleza que el crédito fiscal.

En atención a esto último, y atendiendo a la neutralidad del IVA en las transacciones de comercio internacional, se busca que los bienes y/o servicios que estén destinados a ser consumidos en el exterior salgan del país libre de cualquier imposición al consumo, garantizando de esta manera una mejor posición competitiva de los agentes que comercializan sus productos en el mercado internacional.

Ello en el marco del compromiso que asumen los Estados para evitar una doble imposición al consumo internacional de bienes (la titularidad de la imposición al consumo se resuelve entre la elección del Principio de Imposición en Destino o Principio de Imposición en Origen), lo que en aplicación del primero de ellos requiere la exoneración, la inafectación o la afectación con tasa cero de la exportación de bienes, así como la afectación del IVA en las importaciones.

Simultáneamente, se requiere también del reconocimiento del derecho del exportador de recuperar el íntegro del impuesto que haya afectado sus compras de bienes y servicios destinados a la exportación.

Al respecto, en la doctrina nacional existe una discusión en relación con la técnica utilizada por el legislador para lograr tal propósito, postulándose dos tesis acerca de si la venta internacional está gravada con tasa “0” o si se encuentra inafecta (41).

La primera de ellas, en aras de una correcta técnica legislativa, asimila las exportaciones al régimen de las operaciones gravadas en su integridad, para poder fundamentar el ejercicio del derecho al crédito fiscal o el mecanismo del saldo a favor del exportador.

41 Cfr. VILLANUEVA, Walker. *La exportación de bienes*. En su: *Tratado del IGV: Regímenes generales y especiales*. Lima: Instituto Pacífico, 2014. pp. 431-457.

Por el contrario, la segunda tesis atiende a la literalidad del artículo 33 de la Ley del IGV que señala expresamente que las exportaciones no están gravadas con el impuesto, rescatándose que, aun cuando no sea técnicamente adecuado que se reconozca el derecho al crédito fiscal respecto de operaciones inafectas, se atribuye una consecuencia jurídica clara que es el no gravar con el IGV la exportación de bienes.

En esa misma línea, LUQUE, Javier, opina que “nuestra legislación del IGV ha previsto como único mecanismo para evitar la doble tributación, la inafectación de la exportación de bienes y servicios, con la devolución de los tributos cargados en fases anteriores, lo que equivale a la afectación con tasa cero” (42).

De otro lado, en la doctrina comparada, resulta oportuno traer a colación lo señalado por FENOCHIETO, citado Villanueva, Walker, quien sobre lo dicho precisa que “los bienes se gravan con tasa cero cuando no solo se exime a la venta de los mismos, sino que, además, a través de algún mecanismo se persigue devolver el impuesto pagado por las adquisiciones de insumos de manera tal que la exención sea amplia y alcance a las anteriores etapas del ciclo productivo” (43).

Bajo esta perspectiva, opinamos que de lo que se trata con esta técnica legislativa es no gravar con el IGV las exportaciones, y que la inafectación prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV equivale a una afectación con tasa cero para dichas operaciones, en concordancia con los artículos 34,35 y 36 de dicho cuerpo normativo, que regulan la devolución del saldo a favor del exportador cuya naturaleza es igual a la del crédito fiscal, es decir, está constituida por el IGV pagado en las operaciones anteriores a la exportación (o venta de bienes en el país, inafecta).

En suma se trata pues de la adopción de un mecanismo de tasa cero (0) que tiene como propósito ampliar la exención de todo impuesto al consumo a todas aquellas adquisiciones de bienes y/o servicios que hayan quedado comprendidas en la producción de un bien cuyo consumo se verá realizado en el exterior, dando cumplimiento pleno al Principio

42 LUQUE, Javier. “El IVA en los negocios internacionales”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 28 (1995): 05-38.

43 Villanueva, Walker. *op. cit.*, p. 435.

de Imposición en Destino, que resulta ser un principio adoptado por todos aquellos Estados que comparten un IVA tipo consumo para las operaciones internacionales de venta de bienes y prestaciones de servicios. Bajo dicho principio es que debe interpretarse siempre el artículo 33 de la Ley del IGV, al cual nos referiremos en los apartados siguientes.

2. La exportación contenida en la legislación aduanera y en la legislación del IGV. ¿Se trata del mismo concepto?

a. La exportación en la Ley General de Aduanas

En el Título III de la Ley General de Aduanas (LGA) (44) se regulan los regímenes de exportación, esto es, la exportación definitiva y la exportación temporal para reimportación en el mismo estado. El artículo 60 de la LGA señala que la exportación definitiva es el “régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero (45) de las mercancías nacionales o nacionalizadas para uso o consumo definitivo en el exterior”. Por su parte, de acuerdo con los artículos 64 a 67 de la LGA el régimen de exportación temporal para reimportación en el mismo estado culmina con la reimportación de la mercancía o con la exportación definitiva, esto es, o no significa un consumo de dicha mercadería en el exterior o si eventualmente implica dicho consumo y debe ser tratada bajo un régimen de exportación definitiva. En este sentido, nos concentraremos en el régimen de exportación definitiva en cuanto su definición exige la salida de los bienes para su consumo definitivo en el exterior, puesto que para fines de la imposición al valor agregado dicho consumo define si la entrega o transferencia del bien está gravada o no.

44 Perú. Decreto Legislativo No. 1053: 27-06-2008: Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 27 de junio de 2008.

45 En las definiciones del artículo 2 de la LGA los límites del territorio aduanero coinciden con el territorio nacional. Dicho territorio conforme con el artículo 54 de la Constitución Política del Perú comprende el suelo, el subsuelo, el dominio marítimo, y el espacio aéreo que los cubre. El dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley.

Este régimen está regulado por el Procedimiento General de Exportación Definitiva INTA-PG.02 y en resumen consiste en los siguientes pasos (46):

- 1) Declaración Aduanera de Mercancías (47) (DAM) en que se declara a la Administración la destinación de la mercadería, en el presente caso, la exportación definitiva.
- 2) Numeración de la DAM.
- 3) Presentación de la DAM numerada y mercancía a la zona primaria aduanera, esto es la parte del territorio aduanero destinada entre otros al embarque, movilización o despacho de las mercancías.
- 4) Ingreso a la zona primaria aduanera, esto es, a depósitos temporales bajo potestad aduanera de acuerdo con el numeral 32 de dicho procedimiento. La potestad aduanera de acuerdo con el artículo 164 de la LGA es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración para entre otros, controlar el traslado y salida de mercancías y medio de transporte.
- 5) Inspección de ser el caso.
- 6) Embarque dentro de los 30 días de numerada la DAM, es decir, traslado de la mercadería al medio de transporte con destino al exterior, el cual emite el correspondiente manifiesto de carga de salida.
- 7) Regularización de la exportación, refrendo de la DAM por la Administración.

En este contexto, el supuesto de hecho regulado por el artículo 60 de la LGA es un movimiento controlado de mercadería desde su ingreso a la zona primaria aduanera hasta su embarque o salida del territorio nacional. Es decir, se trata finalmente de un procedimiento de salida de bienes. Esta idea de exportación es tan común en el derecho aduanero comparado que los diccionarios jurídicos definen el término “exportación” con relación a este supuesto de hecho, es decir, como un procedimiento de salida o envío legal de la mercadería al exterior.

46 Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). *Procedimiento General de Exportación Definitiva INTA-PG.02* - Resolución No. 317-2009-SUNAT/A modificada por RIN No. 009-2015/SUNAT/5C0000 (Sexta Versión). 2009. Lima, Perú, 2009. 10 p.

47 Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). *Declaración Aduanera de Mercancías (DAM) INTA-IT.00.04* – Resolución No. 041-2010-SUNAT/A (Segunda Versión). 2010. Lima, Perú, 2010. 10 p.

b. La exportación de bienes muebles en la Ley del IGV

La Ley del IGV señala todas las reglas aplicables para la imposición del IGV en las operaciones internas realizadas en el Perú, así como también proporciona conceptos claves para entender los hechos que finalmente serán objeto de gravamen, apreciándose de una lectura sistemática, lógica y finalista que el mismo califica como un impuesto de tipo territorial.

Ahora bien, respecto a la exportación de bienes muebles en la ley tributaria, aquélla no cuenta con una definición en la Ley del IGV, señalando solamente que la misma no se encuentra afecta. Así resulta importante empezar por establecer cuál sería la operación gravada con el IGV que luego no resulta gravada.

Tratándose de tráfico de mercadería fuera del ámbito de los servicios, la operación gravada con la Ley del IGV es la venta de bienes muebles en el país (48).

En la doctrina nacional, LUQUE, Javier, manifestó que la norma debió estar dirigida a inafectar la venta en el país de bienes muebles que son objeto de una operación aduanera de exportación. El referido autor advirtió que lo que se encuentra en el artículo 33 de la Ley del IGV no es una inafectación de la operación de exportación. Al respecto, precisa que:

“Se trata de cosas muy distintas, toda vez que la venta en el país de un bien mueble es una operación comercial, mientras que la exportación es una operación aduanera que regula la salida legal del país de los bienes muebles, lo que sin duda alguna no es lo mismo” (49).

48 Los operadores jurídicos cuestionaban la imprecisión técnica de dicho dispositivo, puesto que había dado lugar a que las autoridades fiscales junto con el Tribunal Fiscal planteen la condición de no afectación al pago del IGV que se atribuía a la venta de bienes en el país de manera contraria a los principios y estructura técnica – jurídica del IGV. Vale decir que el Fisco peruano no advirtió de la configuración de ventas locales – derivadas de contratos de compraventa internacional de concentrados de minerales – antes, durante y posteriormente al inicio del trámite de exportación definitiva.

49 LUQUE, Javier. *Impuesto General a las Ventas, problemas que se generan con las exportaciones y con los requisitos formales del crédito fiscal* [diapositivas]. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), 2007. 21 diapositivas, byn.

La Ley del IGV, establece que el IGV grava la venta en el país de bienes muebles entendiéndose por venta, todo acto por el que transfieren bienes a título oneroso y que conlleve o conduzca a la transmisión de propiedad (50).

El aspecto material del hecho imponible consiste, entonces, en la transferencia de propiedad de los bienes. Sobre este aspecto, cabe tener en cuenta que los criterios asumidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no han sido uniformes para delimitar cuándo se produce la transferencia de propiedad. En efecto, la determinación de este aspecto ha estado marcada por posiciones que tenían como sustento lo prescrito en las normas civiles, de otras que se remitían a los criterios propios establecidos en la norma tributaria (51).

El Reglamento complementa el aspecto espacial de dicho hecho señalando que la venta debe ser sobre:

- Bienes muebles ubicados físicamente en el territorio nacional.
- Bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país.
- Bienes muebles no producidos en el país siempre que hubieran sido importados en forma definitiva, esto es ingresados físicamente al territorio nacional luego del despacho de importación.

50 Ley del IGV, **ARTÍCULO 1° - OPERACIONES GRAVADAS.** El Impuesto General a las Ventas grava las siguientes operaciones: a) La venta en el país de bienes muebles. (...) **ARTÍCULO 3° - DEFINICIONES.** Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por a) **VENTA:** 1. Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. (...).

Reglamento, **ARTÍCULO 2°.** - Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente: (...)

3. DEFINICIÓN DE VENTA. Se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del Artículo 1° del Decreto: a) Todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin. (...)

51 Cfr. Villanueva, Walker. *op. cit.*, p. 55.

Asimismo, en cuanto al aspecto temporal, el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la entrega del bien o, cuando se emita o deba emitirse el comprobante de pago, esto es, adicionalmente, cuando se paga el precio (52).

Definido el ámbito de la operación gravada, debemos revisar la regulación de la exportación del artículo 33 (53) de la Ley del IGV, la cual establece que la exportación de bienes no está afecta al IGV.

52 Ley del IGV, **ARTÍCULO 4°. - NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.** La obligación tributaria se origina: a) En la venta de bienes, en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el Reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero. Tratándose de naves y aeronaves, en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Tratándose de la venta de signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, en la fecha o fechas de pago señaladas en el contrato y por los montos establecidos, en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el Reglamento, lo que ocurra primero.

Reglamento, **ARTÍCULO 3°.-** En relación con el nacimiento de la obligación tributaria, se tendrá en cuenta lo siguiente: 1. Se entiende por:

- a) Fecha de entrega de un bien: la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.
- b) Fecha de retiro del bien: la del documento que acredite la salida o consumo del bien.
- c) Fecha en que se percibe el ingreso o retribución: la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito; lo que ocurra primero.
- d) Fecha en que se emite el comprobante de pago: la fecha en que, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, éste deba ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia No. 007-99-SUNAT, y modificado por Resolución de Superintendencia No. 233-2008/SUNAT, **ARTÍCULO 5°.- OPORTUNIDAD Y EMISIÓN DE COMPROBANTES DE PAGO.** Los comprobantes de pago deberán ser emitidos y otorgados en la oportunidad que se indica:

1. En la transferencia de bienes muebles, en el momento en que se entregue el bien o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero. (...)

4. En la transferencia de bienes, por los pagos parciales recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo, en la fecha y por el monto percibido.

53 Haremos referencia al texto del artículo 33 de la Ley del IGV antes de las modificaciones y/o incorporaciones efectuadas vía Decreto Legislativo No. 1109, toda vez que sobre la base de aquel surgieron las diversas controversias en sede del Tribunal Fiscal.

- 1) La venta de bienes, nacionales o nacionalizados, a los establecimientos ubicados en la Zona Internacional de los puertos y aeropuertos de la República.
- 2) La venta de bienes nacionales a favor de un comprador del exterior, siempre que:
 - Sea mediante documentos emitidos por un Almacén Aduanero (conforme a la LGA) o por un Almacén General de Depósito (regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondo de Pensiones – SBS).
 - Los documentos referidos garanticen al comprador la disposición de dichos bienes antes de su exportación definitiva.
 - El propio vendedor original cumpla con realizar el despacho de exportación a favor del comprador del exterior, perfeccionándose en dicho momento la exportación.
- 3) La venta de rancho de nave (insumo de medios de transporte internacional).
- 4) Las operaciones de Swap, que consisten en la exportación del oro mediante transferencia bancaria del productor nacional y, luego, mediante despacho aduanero por el cual las joyas salen del país.
- 5) La remisión al exterior de bienes muebles fabricados por encargo de clientes del exterior, aun cuando estos últimos hubieran proporcionado los insumos para la fabricación.
- 6) La venta de joyas u orfebrería de oro o plata a personas no domiciliadas a través de establecimientos autorizados.

Como puede notarse, tenemos el supuesto general de exportación general que estaría referido a una determinada venta en el país sin establecer expresamente los requisitos para alcanzar tal inafectación.

Además, se consideran exportación un tipo de entrega de bienes que no es propiamente venta a clientes del exterior puesto que la materia prima no ha sido necesariamente transferida al exportador sino entregada para su transformación y posterior reenvío.

Asimismo, tenemos dos casos de ventas en el país en que el consumo fuera de territorio nacional no se verifica completamente (venta a establecimientos aeroportuarios y venta de rancho de nave) y tres casos de venta en el país antes de concluir el despacho de exportación establecido en la ley aduanera (*Swap*, venta de almacenes aduaneros o almacenes generales de depósito y venta de joyas u orfebrería de oro y plata a no domiciliados en determinados establecimientos autorizados).

Atendiendo a lo expuesto, debemos tener en cuenta que en las transacciones internacionales que involucran intercambio de bienes entre jurisdicciones distintas, el elemento consumo resulta ser un aspecto determinante que debe guiar la aplicación de un IVA de tipo consumo como el IGV (54).

De otro lado, tenemos que la relación entre la exportación de bienes y la venta de bienes muebles técnicamente se explica por la relación entre el Principio de Territorialidad que fundamenta el gravamen de la venta de bienes muebles en el país y el Principio de Imposición en Destino que fundamenta la inafectación al pago del IGV de esa misma operación, pero dentro de un régimen de exportación de bienes (55).

Al respecto, ambos principios deben examinarse conjuntamente a fin de determinar si la venta de bienes como hecho gravado conforme a la Ley de cada país, se configura de manera paralela (sea en forma anterior, simultánea o posterior) a la exportación de bienes (como régimen aduanero).

Lo anterior nos permitiría plantear el hecho de que en una operación de exportación de bienes podría configurarse una venta interna de bienes muebles en el país gravada con el IGV, bajo una aplicación estricta del Principio de Territorialidad. Sin embargo, en el artículo 33 se recoge la inafectación de la venta de bienes en el país objeto del trámite aduanero de exportación.

En cuanto a ello, el Tribunal Fiscal y buena parte de la doctrina nacional coincide en que a falta de una definición de exportación en la

54 Cfr. CORDOVA, Alex. *op.cit.*, p. 1048.

55 Cfr. VILLANUEVA, Walker. *La exportación de bienes y la venta de bienes muebles en el ámbito del IGV*. En su: *Tratado del IGV: Regímenes generales y especiales*. Lima: Instituto Pacífico, 2014. pp. 459-497.

Ley del IGV y en su reglamento, es necesario recurrir supletoriamente a la definición de exportación de la ley aduanera.

Para llegar a ello el Tribunal Fiscal desarrolla el concepto de exportación definitiva contenido en la LGA, en el cual se señala que es un régimen aduanero aplicable a las mercaderías que salen de territorio aduanero para ser consumidas definitivamente en el exterior. En la medida que el territorio aduanero coincide con el territorio nacional, nunca habría exportaciones porque todas se realizan dentro de territorio nacional en las aduanas de la República. Efectivamente, la mercadería no sale del país sino hasta que traspone los límites continentales, las 200 millas marítimas o el cielo que cubre ambos. Así, tenemos que el Tribunal Fiscal ha tenido que explicitar un matiz en esta interpretación literal precisando que la exportación de la mercadería se produce “*en el momento en que es embarcada en el medio de transporte utilizado para su retiro del territorio aduanero*”, hecho que denominaremos indistintamente “salida del país” o “embarque” (56).

Bajo dicho criterio, en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se planteó que una venta es considerada como exportación inafecta al IGV, solamente cuando la mercadería sale del territorio nacional mediante su embarque. Es decir, se exige que la entrega que perfecciona la transferencia (de propiedad) comprenda en su trayecto al embarque, o lo que es lo mismo que la venta no sea anterior al mismo (57).

Finalmente, según lo expuesto en esta parte podemos extraer lo siguiente:

56 Tribunal Fiscal, Resolución No. 01273-A-2004. Asimismo, a través de la Resolución No. 06451-A-2005 se llegó a establecer que el consumo en el exterior exigido por la LGA no es un consumo efectivo en el exterior, puesto que ello implicaría comprobar la importación en destino o consumo final en el extranjero, lo cual no resulta exigible al exportador por la Aduanas del Perú pues se trata de lugares a donde no alcanza su jurisdicción. Así, el consumo en el exterior es una declaración (“intención”) del exportador de que los bienes se consumirán afuera, la misma que se verifica cuando se cumple el despacho aduanero respectivo.

57 Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 00010-1-2003 se consideró inafecta una venta bajo el entendido que “... *no se encuentra probado que la transferencia de propiedad... se haya efectuado con anterioridad a la fecha de su exportación, la misma que queda acreditada con la Declaración de Embarque...el Conocimiento de Embarque y Orden de Embarque...*” (El subrayado es nuestro).

- Bajo una interpretación lógica, todo supuesto de inafectación contenido en la Ley del IGV debe tener su correlativo dentro de las operaciones comprendidas en el artículo 1 de dicha norma (operaciones gravadas con el IGV).
- La exportación de bienes prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, bajo una interpretación sistemática, lógica y finalista, se refiere a una venta de bienes en el país inafecta y que subyace a una operación aduanera de exportación definitiva.
- Hasta antes de la modificación del referido artículo, el Tribunal Fiscal recurrió a una interpretación del concepto de exportación contenido en la LGA para determinar la fecha en que se entenderían exportados los bienes y, por tanto, inafectos al IGV si juntamente con ello se verificaba la transferencia de propiedad (entrega) de los bienes muebles.
- El consumo es un elemento jurídicamente relevante en las transacciones u operaciones de comercio internacional, y en ese sentido, tiene lugar la aplicación del Principio de Imposición en Destino en el ámbito del IGV.

Tomando estos puntos en consideración, en el siguiente apartado vamos a referirnos a la interrelación entre la operación aduanera de exportación definitiva y la operación de venta de bienes en el país, la cual en contexto de comercio internacional de bienes subyace a aquella.

3. Relación entre la exportación de bienes y la venta de bienes en el país

Nuestra Ley del IGV recoge un concepto general de exportación que estaría referido a una venta en el país de bienes sin establecer expresamente los requisitos para alcanzar la inafectación.

Debemos tener en cuenta que una exportación de bienes no representa un intercambio económico (a diferencia de la compraventa, eje del comercio nacional e internacional), en la medida que se trata de un procedimiento administrativo en virtud del cual, la autoridad aduanera verifica la salida física de mercancías del territorio aduanero para su uso

o consumo definitivo en el exterior y puede obedecer a distintas circunstancias económicas, tales como:

- (i) Una compraventa internacional;
- (ii) Una simple remisión de bienes al extranjero con distintas finalidades, tales como pruebas, muestras, etc.

Desde esa perspectiva, la ejecución de un contrato de compraventa internacional de bienes puede dar lugar a que se configuren ventas de bienes en el país según el supuesto normativo recogido en la Ley del IGV; sin embargo, debido a que el consumo de los bienes (objeto de dichas ventas) tendrá lugar en el exterior, y por lo tanto estarán comprendidos dentro de un régimen aduanero de exportación definitiva, debe atribuírseles la condición de inafectación al IGV.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal también se ha referido a la naturaleza de la operación de exportación como procedimiento administrativo aduanero, el cual no se agota en un solo acto, sino que agrupa una serie de actos que permiten la salida legal de las mercancías o bienes objeto de exportación. Así, en la Resolución No. 04017-2-2006 el Tribunal Fiscal declara que:

“(...) el procedimiento de exportación definitiva comprende varias etapas sucesivas entre sí, las cuales, en términos generales, son: numeración de la orden de embarque, embarque, reconocimiento físico, embarcación de los bienes, numeración de la declaración de exportación, revisión documentaria, refrendo por parte de Aduanas de la declaración de exportación (regularización de la exportación) y entrega del original de la declaración de exportación al agente de aduanas o a quien corresponda.”

Conforme a lo expresado en líneas anteriores, la operación de venta de bienes muebles en el país a diferencia de la exportación configura un intercambio económico, y está prevista como un hecho gravado con el IGV.

Bajo dicha premisa, podemos encontrar que la venta de bienes como hecho gravado no se contraponen a la exportación de bienes, sino que ambas operaciones pueden concurrir. Al respecto, VILLANUEVA, Walker expresa que “es posible que nos encontremos frente a una venta de bienes seguida de un procedimiento de exportación o una exportación

seguida de una venta de bienes”. En ese sentido, se advierten los siguientes supuestos (58):

- El vendedor exportador recibe un pago anticipado a la fecha de inicio del procedimiento de exportación; es decir, antes de la numeración de la DUA provisional (antes orden de embarque).
- El vendedor exportador emite la factura antes de la fecha de inicio del procedimiento de exportación.
- El vendedor exportador entrega los bienes antes de la fecha de inicio del procedimiento de exportación, entendida esta como puesta a disposición de los bienes.

Sin perjuicio de ello, las controversias que se suscitaron a nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, centraron su atención en la fecha de embarque de los bienes (y solo en ciertos casos, en la fecha de inicio del procedimiento de exportación), puesto que en dicho momento se consideraba realizada la exportación de bienes o la salida de los bienes fuera del territorio peruano, basándose en este criterio para determinar que la transferencia de propiedad (aspecto objetivo generador del hecho gravado venta) había ocurrido antes de dicho evento.

En atención a lo desarrollado anteriormente, podemos extraer lo siguiente:

- Según el criterio de conexión de territorialidad puede configurarse una venta de bienes en el país y resultar exenta o inafecta al IGV por encontrarse vinculada a una exportación de bienes, y en virtud del Principio de Imposición en Destino.
- No existe un exportador para fines tributarios y otro para fines aduaneros.
- La “venta de bienes en el país”, como hecho gravado, no se contrapone a la “exportación de bienes”, como trámite aduanero. En efecto, lo que realmente se verifica en el marco de una compraventa internacional de bienes es una venta local subyacente

58 Villanueva, Walker. *op. cit.*, p. 483.

a un régimen aduanero de exportación definitiva, sea que se configure antes de este último y/o antes de la fecha de embarque.

- El gravamen de las ventas de bienes que preceden a las exportaciones de los bienes vendidos debe ser analizado en función del Principio de Imposición en Destino. Así, la venta de los bienes que son exportados y, por ende, consumidos en el exterior, resultará no gravada con el IGV en territorio peruano.

El IVA de tipo consumo (IGV en el Perú) ha sido adoptado por diversas legislaciones, tanto en Latinoamérica, como en diversos países de la Unión Europea. En tal sentido, resulta relevante conocer el tratamiento que reciben la exportación y venta de bienes en la legislación y doctrina comparada en lo que atañe al IVA (de tipo consumo).

4. Tratamiento de las operaciones de exportación y las ventas o entregas de bienes destinadas a la exportación en la legislación comparada

Hemos explicado que una operación de exportación como régimen aduanero puede obedecer a contratos de compraventa internacional de bienes, porque en esencia dichos negocios tienen como propósito la salida de bienes o mercancías hacia una jurisdicción distinta que suele ser la correspondiente al comprador o adquirente no domiciliado.

Ahora bien, se trata de tener claro que la exportación de bienes es un régimen aduanero que permite la salida legal de bienes o mercancías hacia el exterior, y que el negocio subyacente puede ser una venta internacional de bienes.

Es importante señalar que la aplicación de impuestos al consumo en las operaciones de tráfico internacional de bienes que involucra el intercambio de bienes entre jurisdicciones distintas va determinada por el lugar en el que ocurrirá el consumo. La salida legal de los bienes a través de su exportación definitiva y el negocio subyacente son dos operaciones diferentes pero que se entrelazan justamente para dar lugar al consumo de bienes en un mercado extranjero, donde finalmente el IVA será aplicado.

A continuación, veremos cómo en la legislación comparada se ha tratado el tema de la inafectación al Impuesto al Valor Agregado a “la exportación de bienes”, o –más específicamente- a “la entrega de bienes o venta de bienes” destinada a la exportación, observando que dicha técnica varía según el país de que se trate, puesto que algunos exoneran o inafectan a la exportación en sí, mientras que otros, lo hacen respecto de la entrega o venta de bienes destinados a la exportación.

Al respecto, contamos con la siguiente clasificación:

(i) PAÍSES QUE EXONERAN O INAFECTAN A LA ENTREGA DE BIENES

Debemos resaltar la buena técnica legislativa que algunos países utilizan al exonerar o inafectar a la entrega de bienes, bajo la idea que en la exportación de bienes puede configurarse en forma previa la venta o entrega de bienes como hecho gravado, motivo por el cual proceden a disponer su exoneración o inafectación.

a) Unión Europea

La Directiva 112/2006 (que derogó la Sexta Directiva), en su artículo 146 del Capítulo 6 relativo a las “Exenciones relativas a las exportaciones”, dispone lo siguiente:

“Los Estados Miembros eximirán las siguientes operaciones:

- 1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de este; (conocida como exportaciones directas).*
- 2. Las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad (...) (conocidas como “exportaciones indirectas”).”*

b) Francia

En el artículo 262 del Título II del Código General de Impuestos, se dispone que:

“Se considera exonerado del IVA:

La liberación de bienes expedida o transportada por el vendedor o por su cuenta, fuera de la Comunidad Europea, así como las prestaciones de servicios directamente ligadas con la exportación”.

c) España

La Ley 37/1992 –Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido– dispone en su artículo 21, lo siguiente:

“Exenciones en las exportaciones de bienes.

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- 1. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este.*
- 2. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.*

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas.”

A su vez, en torno a la técnica utilizada la doctrina en el exterior explica que:

“La exportación de bienes está exenta del IVA. Ahora bien, aunque usualmente se atribuye la exención a la exportación de bienes con destino a terceros países, en realidad **la exención corresponde a la entrega previa de los bienes que se exportan**”. (El énfasis es nuestro)

(ii) PAÍSES QUE EXONERAN O INAFECTAN A LA EXPORTACIÓN

A continuación, tenemos la técnica (imprecisa) utilizada por ciertos países para regular la exoneración o inafectación de la exportación en sí misma, entendiéndose pues que esta cualidad recae en realidad sobre la venta o entrega de bienes destinada a la exportación, debido a que este último no constituye un hecho gravado con el impuesto.

a) Argentina

Mediante la Ley No. 20631, Texto Ordenado por Decreto No. 280 del 15 abril de 1997, que incorpora modificaciones hasta la Ley No. 24920 publicada en el Boletín Oficial el 31 de diciembre de 1997 (Impuesto al Valor Agregado), se dispone lo siguiente:

“Artículo 8º. - Quedan exentas del gravamen de esta ley:

[...]

d) Las exportaciones”

b) Chile

Mediante Ley No. 825, Ley sobre impuesto a las ventas y servicios se dispone lo siguiente:

“Artículo 12º. Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:

[...]

5º. - Las materias primas nacionales, en los casos en que así lo declare por resolución fundada la Dirección de Impuestos Internos, siempre que dichas materias primas estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.

Solo pueden acogerse a esta norma de excepción los contribuyentes que adquieran las materias primas de personas que no emitan facturas o de proveedores que, en forma previa, renuncien expresamente al crédito fiscal que originarían tales transferencias si quedaran afectas al impuesto al valor agregado”.

c) Colombia

Mediante la Ley de Impuesto General sobre las Ventas No. 6826:

“Capítulo 3. De las exenciones y de la tasa del impuesto.

Artículo 9º. - Exenciones

[...]

Asimismo, quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este impuesto y la reimportación de mercaderías nacionales que ocurran dentro de los tres años siguientes a su exportación”.

d) Uruguay

Mediante el Texto Ordenado de 1996 vigente según Ley No. 18.083 del 27.12.2006, en su Título 10 se dispone:

“Artículo 5° Territorialidad

Estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional y la introducción efectiva de bienes, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, no lo estarán las exportaciones de bienes. Tampoco estarán gravadas aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.

Quedan comprendidos en el concepto de exportación de servicios los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el territorio nacional y los servicios prestados a organismos internacionales que determine el Poder Ejecutivo”. (El subrayado es nuestro)

Al respecto, recogemos algunas opiniones de la doctrina en el exterior (59).

En Argentina, FENOCHIETTO en su obra sobre el Impuesto al Valor Agregado Argentino sostiene que:

“[...] cuando el artículo 8° de la ley hace referencia a las exportaciones, debemos interpretar que necesariamente está haciendo mención a la de los bienes, toda vez que no se puede eximir, lo que no está gravado (es decir, que está fuera del objeto del impuesto).

En Colombia, PLAZAS VEGA informa lo siguiente:

“Colombia, como en general los países han acogido el sistema de imposición a las ventas y el IVA en particular, regula la venta de bienes a otros circuitos económicos de acuerdo con el principio de “imposición en el destino”. Tal principio se concreta en la exención sobre los bienes que se exporten según el sistema de “tasa cero”, en virtud del cual los exportadores tienen derecho reclamar del Estado la devolución de impuestos

59 Villanueva, Walker. *op. cit.*, p. 485.

repercutidos por sus proveedores de bienes y prestadores de servicios”. (El énfasis es nuestro)

En Uruguay, BLANCO, Andrés indica que:

“La no aplicación del IVA sobre las exportaciones de bienes es una solución universal para todos los Estados que han adoptado uniformemente el criterio de imposición en el destino para las operaciones de intercambio de bienes, y a nuestro juicio es una solución ínsita al referido criterio, en la medida en que el mismo supone la no imposición de aquellos bienes cuyo destino no es su consumo en el mercado interno. Naturalmente que para que la desgravación sea efectiva no basta la mera no aplicación del IVA en la operación de exportación, sino que ella debe ser completada con el reconocimiento a los exportadores de un crédito por el IVA (...)”.

De lo anteriormente expuesto, podemos extraer lo siguiente:

- Tanto en los países de Latinoamérica como en los que conforman la Comunidad Europea, existe consenso en cuanto a que no es técnicamente correcto -para los efectos de un impuesto al valor agregado (como lo es el IGV peruano)- hablar de una exoneración o inafectación de la operación aduanera de “exportación”.
- Existe consenso en considerar que la exoneración o inafectación es una cualidad que le corresponde a la configuración de la venta de bienes muebles que subyace a una operación de exportación.

En este capítulo hemos podido referirnos acerca de la no afectación al IGV de las exportaciones de bienes o venta de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación definitiva, que en si equivale a una afectación con tasa cero (mecanismo de tasa cero), y, según hemos explicado, dicha técnica legislativa tiene como principal propósito ampliar la exención de todo impuesto al consumo a todas aquellas adquisiciones de bienes y/o servicios que hayan quedado comprendidas en la producción de un bien cuyo consumo se verá realizado en el exterior, dando cumplimiento pleno al Principio de Imposición en Destino.

Asimismo, señalamos que la exportación de bienes prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, bajo una interpretación sistemática, lógica y finalista, se refiere a una venta de bienes en el país inafecta y que subyace a una operación aduanera de exportación definitiva.

La “venta de bienes en el país”, como hecho gravado, no se contrapone a la “exportación de bienes”, como trámite aduanero. En efecto, lo que realmente se verifica en el marco de una compraventa internacional de bienes es una venta local subyacente a un régimen aduanero de exportación definitiva, sea que se configure antes de este último y/o antes de la fecha de embarque.

Finalmente, a nivel de las distintas legislaciones que han adoptado un IVA de tipo consumo se ha dejado claro que la exoneración o inafectación es una cualidad que le corresponde a la configuración de la venta de bienes muebles que subyace a una operación de exportación.

CAPÍTULO V

LA EXPORTACIÓN DE CONCENTRADOS DE MINERALES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha llegado a determinar un criterio uniforme ante las diversas controversias que se suscitaron en el marco de las fiscalizaciones del IGV llevadas a cabo por la Administración Tributaria a las empresas mineras en el Perú respecto de sus exportaciones de concentrados de minerales. Es así que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal consideraron estas operaciones como ventas internas gravadas con el IGV al no cumplir con ciertos requerimientos -no previstos por la Ley del IGV- de la legislación aduanera, y bajo la interpretación del hecho gravado venta según normas civiles o pacto contractual.

El concepto de exportación general contenido en la Ley del IGV en el primer párrafo del artículo 33, que hace referencia a la inafectación de la venta de bienes en el país, no contemplaba el contexto, los requisitos o los elementos que debían estar presentes y cumplirse para que dicha venta tenga la condición de inafectación dentro de una operación aduanera de exportación.

En el primer apartado del presente capítulo veremos los pronunciamientos del Tribunal Fiscal respecto a las operaciones de exportación de minerales que fueron consideradas como ventas internas gravadas con el IGV, detallando los argumentos (de la legislación civil y aduanera) que sirvieron de sustento para llegar a dicha resolución.

En el segundo apartado, tales pronunciamientos serán confrontados con la técnica al valor agregado y el Principio de Imposición en Destino que debieron haber prevalecido en la aplicación del IGV dentro de un contexto de comercio internacional de bienes, en el que el elemento consumo resulta ser un elemento jurídicamente relevante.

1. La venta de concentrados de minerales en el país subyacente a una operación aduanera de exportación GRAVADA con el IGV sin considerar la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino

- (i) La Resolución del Tribunal Fiscal No. 399-4-2003 de 23 enero 2003

Se trata del caso de dos empresas domiciliadas en el país (de un lado, el productor exportador de minerales y, por otro, el agente comercializador o *trader*) cuya venta local no implicaba un consumo en mercado nacional, en vista de que se había pactado que los bienes salgan de territorio nacional con destino al exterior, en cuyo caso dicha venta sería objeto del trámite aduanero de exportación de bienes. No obstante, la Administración Tributaria consideró que se habían configurado ventas internas en el país gravadas con IGV, y el Tribunal Fiscal amparó dicha decisión.

Concretamente, la presente resolución resuelve el caso de una compraventa de concentrados de cobre celebrada en condiciones FOB ST Callao, entre dos compañías domiciliadas en el país en el cual se había pactado expresamente que la transferencia de propiedad operaría una vez que se concluya con el pesaje y muestreo.

En efecto el Tribunal Fiscal destaca lo siguiente:

“En el rubro Título y Transferencia de Propiedad del Contrato, las partes acordaron que el título y transferencia de propiedad tendrá lugar al culminar la entrega y, pesaje y muestreo del lote materia de este contrato, el comprador podrá a partir de ese momento, disponer libremente del producto para su mezcla con otros concentrados, exportación, etc., estableciéndose en la Cláusula de Pesaje, Muestreo y Determinación de Humedad,

que tales operaciones serían realizadas en el depósito de RGT Minerales en el Callao”.

Sobre dicha base concluye:

“Que de lo expuesto se aprecia que la transferencia de concentrado de cobre efectuada por la recurrente a favor de RGT Minerales S.A. cuya entrega fue pactada en condiciones FOB Callao, precisándose que la transferencia de propiedad tendría lugar al culminar la entrega, pesaje, muestreo del lote materia del contrato, lo que ocurriría en el depósito de RGT minerales en el Callao suponen la realización de una venta de bienes en el país, la misma que a tenor de los dispositivos citados constituye una operación gravada con el IGV.

(...) el hecho que la recurrente haya efectuado el embarque y envío del bien objeto de compra venta, por indicación de su compradora (...) y haya gestionado además a su nombre los trámites correspondientes al régimen aduanero de exportación (...) no enerva el hecho que la operación de venta del concentrado de cobre a exportarse tuvo lugar en el país a favor de RGT Minerales S.A., siendo a partir de ese momento que dicho bien pasó a ser propiedad de la indicada empresa, la que realizó la operación de exportación (...).”.

- ❖ Según se observa, el Tribunal Fiscal centró su atención en la configuración del hecho imponible venta (específicamente de su aspecto objetivo o material), sin tener en cuenta el contexto en el cual se desarrollaba el hecho económico, esto es, en un ámbito de comercio internacional de bienes, donde la aplicación del IGV como IVA tipo consumo sigue el Principio de Imposición en Destino.
- ❖ Modalidad de Incoterm utilizado: Incoterm FOB
- ❖ Documentos que acreditan la salida efectiva de los concentrados al exterior, su consumo (legal) y la condición de exportador de la empresa minera (recurrente) dentro de una operación aduanera de exportación:
 - DUAS provisionales de exportación.
 - Facturas emitidas por el agente exportador.

- Conocimiento de Embarque.

(ii) La Resolución del Tribunal Fiscal No. 5682-2-2009 de 16 junio de 2009

La Resolución No. 5682-2-2009 resuelve el caso de la venta efectuada por una compañía domiciliada a favor de una no domiciliada, en la que las partes habían pactado que el pago del precio determinaba la transferencia de propiedad de la mercadería sujeta al procedimiento de exportación.

Debemos informar que esta resolución cuenta con un voto discordante, lo cual evidencia que no existía un criterio uniforme al interior del Tribunal.

Estos son parte de los argumentos esbozados por el Tribunal Fiscal:

“A fin de determinar la procedencia del reparo, resulta fundamental establecer, previamente si la transferencia de propiedad de los bienes ocurrió con anterioridad a su exportación, supuesto en el cual calificarían como operaciones de ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

En tal sentido, el supuesto previsto por las partes en el contrato para que configurara la tradición, en este caso ficta, fue la recepción del pago por parte de la recurrente, momento a partir del cual el comprador, a través del banco del exterior designado, adquiriría la disposición de los bienes materia de compraventa y, por tanto, la propiedad, mientras que la recurrente mantendría la posesión de los bienes por intermedio de LICSA pasando a tener una posesión menos plena de los bienes, es decir, ya no a título de propietario”.

Agrega el Tribunal Fiscal lo siguiente:

“(…) una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, la cual corresponde a la fecha de control de embarque anotada en las casillas 10 o 12, según corresponda, de la orden de embarque, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 11699-A-2007”.

- ❖ Según se observa, los argumentos del Tribunal Fiscal se sustentan básicamente en lo prescrito por la normativa civil y aduanera. En virtud de la primera, dicho órgano resolutorio estableció que la transferencia de propiedad se produciría siempre y cuando se hubiese ejecutado el íntegro de la prestación, esto es, que se haya cumplido con el pago total. En atención a la segunda, el Tribunal Fiscal interpretó que la exportación de bienes se da cuando se verifica el embarque de los mismos, esto es, la salida efectiva de la mercadería al mercado extranjero.
- ❖ Modalidad de Incoterm utilizado: Incoterm FOB
- ❖ Documentos que acreditan la salida efectiva de los concentrados al exterior, su consumo (legal) y la condición de exportador de la empresa minera (recurrente) dentro de una operación aduanera de exportación:
 - DUAS provisionales de exportación.
 - Facturas emitidas por el agente exportador.
 - Conocimiento de Embarque.

En atención al voto discordante al que nos referíamos en líneas anteriores, es importante citar el criterio allí contenido porque toma como base el Principio de Imposición en Destino como fundamento normativo de la aplicación del IGV en operaciones de comercio exterior. En ese sentido, extraemos una parte del texto en los siguientes términos:

*(...) cabe indicar que no se puede desconocer que el hecho económico gravado con el Impuesto General a las Ventas es el consumo en el país, asimismo, para mantener la neutralidad del impuesto en las operaciones de comercio exterior, nuestra legislación ha optado por el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, motivo por el cual **las exportaciones y por ende las ventas subyacentes, no se encuentran gravadas con el impuesto al encontrarse fuera del ámbito de aplicación del citado impuesto**".*

Es acertado el criterio contenido en el citado voto discordante puesto que es acorde con la construcción jurídica del IGV como IVA de tipo consumo dentro de un contexto de comercio internacional de bienes, donde el principio orientador resulta ser el Principio de Imposición en Destino. No obstante, dicho criterio no ha sido el que ha prevalecido en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

(iii) Resolución No. 08974-3-2009 de 11 de septiembre de 2009

En esta resolución, de la misma forma que en el caso anterior, la Administración Tributaria señaló que se había considerado indebidamente como exportaciones las ventas de concentrados de zinc y plomo que se encontraban almacenados en un depósito del Callao, respecto de las cuales se habría transferido la propiedad con anterioridad al embarque y su exportación, en virtud de la entrega de Holding Certificates o Warehouse Certificates y que estos documentos se emitieron por instrucciones de la recurrente, al momento de efectuar el pago adelantado de los concentrados y que cumplen las mismas funciones y fines de un título valor.

Estos fueron los considerandos desarrollados por el Tribunal Fiscal en los cuales se hace referencia a la RTF No. 05682-2-2009:

“Que conforme a las normas citadas y al criterio expuesto por este Tribunal Fiscal en las Resoluciones No. 00010-1-2002, 06845-1-2002, 01047-4-2004 y 05682-2-2009, en el caso de bienes muebles, sólo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran afectas al IGV, más no así su exportación, y en este sentido, a fin de verificar si el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, debe establecerse, si la transferencia de propiedad de los minerales ocurrió con anterioridad a la fecha de su exportación.

Que de otro lado es importante indicar que según lo señalado en la RTF No. 05682-2-2009, en un caso similar al presente, la regla para la transferencia de bienes muebles, contemplada en el artículo 947 del Código Civil, es que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente, la cual se realiza según el artículo 901 del citado código, mediante la entrega del

bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que esta establece, mientras que el artículo 902 del referido código, señala que la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo o cuando se transfiere el bien que está en posesión de un tercero; y que la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta, (...)

(...) en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de los bienes se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que esta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en citado código.

Que (...) se apreciaría de los contratos (...) que la propiedad de los bienes sería transferida al comprador con ocasión de pago del anticipo, en caso este se efectúe, o en la oportunidad del pago de la primera Factura Provisional, o en algunas otras circunstancias distintas a las señaladas por la Administración, en tal sentido corresponde revocar este extremo de la apelada a efecto que, sobre la base de lo expuesto (...), se verifique si, respecto de los contratos antes citados, se han producido los hechos que las partes han atribuido como las circunstancias que producen la transferencia en propiedad de los concentrados, es decir, el pago del anticipo, el pago de la primera Factura Provisional o alguna otra circunstancia, en cada caso en particular, y determinar si esta resultó anterior a la exportación de la mercadería correspondiente, y fallar en consecuencia.

Que de la revisión de autos no se observa sustento para lo afirmado por la Administración en el sentido que las partes hayan acordado mediante la entrega de los denominados "Holding Certificates" o los "Warehouse Certificates" y de la emisión de la factura de venta, se produzca la transferencia de propiedad de los bienes materia de la compraventa internacional, siendo además que los antes referidos certificados no constituyen, como la propia Administración reconoce, títulos valores para el sistema legal existente en los periodos acotados y en todo caso recogen la manifestación de

voluntad de las partes intervinientes, pero no producen los efectos jurídicos que se atribuyen a los títulos valores como tales, debiendo precisarse que resulta inexacto equiparar estos documentos a los certificados de depósitos y a los warrants, que sí poseen una normatividad propia y se encuentran reconocidos bajo el derecho interno del Perú.

- ❖ De lo expuesto, esta resolución se diferencia de la anterior en que señala expresamente que la transferencia de propiedad puede operar con ocasión de: (i) del pago del anticipo, (ii) del pago de la factura provisional, o (iii) en alguna otra circunstancia distinta. Ello marca una notoria diferencia, porque según el criterio del Tribunal Fiscal se abren más posibilidades para que distintas situaciones o circunstancias determinen la transferencia de propiedad civil en contraste con la anterior en que solo el pago en sentido civil determinaba la transferencia de propiedad, esto es, en la medida que el pago cumpla con el principio de integridad del artículo 1220 del Código Civil.

Cabe destacar también que el Tribunal rechazó la posición de la Administración Tributaria respecto de los *Holding Certificate* referida a que mediante estos se transfería la propiedad de los minerales al equiparlos a los títulos valores. En ese sentido, el máximo órgano resolutor determinó que a través de dichos documentos no se transfiere propiedad, negando así la naturaleza de títulos valores (certificados de depósito o warrants) que le había conferido la Administración Tributaria.

- ❖ Modalidad de Incoterm utilizado: Incoterm FOB
- ❖ Documentos que acreditan la salida efectiva de los concentrados al exterior, su consumo (legal) y la condición de exportador de la empresa minera (recurrente) dentro de una operación aduanera de exportación:
 - DUAS provisionales de exportación.
 - Facturas emitidas por el agente exportador.
 - Conocimiento de Embarque.

(iv) Resolución No. 17595-3-2012 del 23 octubre 2012

A través de la presente resolución el Tribunal Fiscal al evaluar si la Administración Tributaria había dado cumplimiento a lo ordenado por aquél mediante la resolución anterior (RTF No. 08974-3-2009), determinó que existieron pagos que se habían efectuado antes del embarque de los concentrados de minerales, con lo cual concluye que por el cumplimiento de ese supuesto de tradición ficta existía transferencia de propiedad antes de la exportación (embarque) de dichos bienes y, por ende, que se trató de ventas gravadas con el IGV.

Estos fueron los considerandos en los que el Tribunal Fiscal basó su posición:

“En el caso de bienes muebles, sólo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran afectas al Impuesto General a las Ventas, mas no así a su exportación, por lo que a fin de verificarse si el reparo por ventas de concentrados consideradas indebidamente como exportación se encontraba arreglado a ley, debía establecerse si la transferencia de propiedad de los minerales ocurrió con anterioridad a la fecha de su exportación.

En la Resolución del Tribunal Fiscal No. 05682-2-2009, se concluyó que en ejercicio de la autonomía privada y dentro del marco previsto por el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa, que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que ésta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en el citado código.

(...)

Por tal motivo, se dispuso que la Administración verificara si se habían producido los hechos que las partes atribuyeron como las circunstancias que producían la transferencia en propiedad de los concentrados, es decir, el pago del anticipo, el pago de la primera factura provisional o alguna otra circunstancia, en cada caso en particular, y determinar si ésta resultó anterior a la exportación de la mercadería correspondiente.”

Que de los contratos suscritos por la recurrente con Glencore International AG..., se advierte que el comprador adquiriría la titularidad sobre los bienes, cuando se realizara el anticipo de pago, si lo efectuara, de lo contrario, cuando realizara el pago de la primera factura provisional, tal como fue advertido preliminarmente por este Tribunal en la resolución materia de cumplimiento.

(...) los pagos anotados fueron realizados con anterioridad a la fecha de embarque de los concentrados, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, quien se limitó a señalar que la transferencia de propiedad había operado con la entrega física de los concentrados, situación que quedó desvirtuada en mérito a lo pactado en los referidos contratos suscritos con Glencore International AG. Por lo tanto, la transferencia de propiedad de los concentrados ocurrió antes de su exportación, en consecuencia, las operaciones objeto de las facturas materia de autos corresponden a ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

(...)

Que por otro lado, tratándose de los contratos suscritos con Trafigura Beheer B.V. (...), éstos no contienen un acuerdo expreso sobre el momento en que operaría la transferencia de propiedad de los concentrados al comprador, ni se desprende que ésta ocurriría con ocasión de los pagos efectuados por dicha empresa, por lo que procedía verificar del íntegro de los contratos suscritos, la existencia de alguna circunstancia o hecho al que las partes habían atribuido la transferencia de propiedad, en atención a lo establecido por la citada Resolución del Tribunal Fiscal No. 08974-3-2009.

(...) las partes no acordaron que la transferencia de propiedad operaba con ocasión de dichos pagos, ni con la emisión o endoso de los respectivos conocimientos de embarque, siendo que por el contrario, de la revisión de los términos contractuales (...), no se advierte que la intención de las partes haya sido efectuar la transferencia de propiedad de los concentrados en un momento distinto al de su entrega en condiciones CIF Antwerp or Parity, u opcionalmente bajo la modalidad de entrega FOB ST Callao o CPT Callao.”

(...)

Que por consiguiente, la transferencia de propiedad de los concentrados se produjo con motivo de su entrega en condiciones FOB ST Callao, esto es, cuando sobrepasaron la borda del buque en el puerto del embarque. En tal sentido, dado que la entrega de dichos bienes ocurrió en la fecha de su embarque, se concluye que la transferencia de propiedad operó al momento de realizarse la exportación, y por lo tanto, las operaciones de ventas de concentrados a favor de Trafigura Beheer B.V. reparadas, no califican como ventas en el país de bienes muebles gravadas con el Impuesto General a las Ventas”.

- ❖ De lo expuesto, notamos que para la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal fue fundamental lo pactado en los contratos respecto a los supuestos que determinaban la transferencia de propiedad (por tradición ficta) y que daban lugar a sostener que se trataban de ventas gravadas con IGV. Asimismo, vemos que se mantiene la interpretación de la norma aduanera sobre exportación que implica que los bienes se entienden exportados con su embarque, lo que influye también para considerar afecta o no la venta en el país de bienes subyacente a la operación aduanera de exportación.
- ❖ Modalidad de Incoterm utilizado: Incoterm FOB
- ❖ Documentos que acreditan la salida efectiva de los concentrados al exterior, su consumo (legal) y la condición de exportador de la empresa minera (recurrente) dentro de una operación aduanera de exportación:
 - Órdenes de embarque
 - DUAS provisionales de exportación.
 - Facturas emitidas por el agente exportador.
 - Conocimiento de Embarque.
- (v) Resolución del Tribunal Fiscal No. 10599-9-2010 de 14 de septiembre de 2010

Mediante esta resolución, el Tribunal Fiscal resolvió una controversia referida a si determinadas ventas destinadas a exportación constituían operaciones gravadas con el impuesto.

El Tribunal Fiscal señala que la entrega pactada en el contrato se realizó en condiciones CIF, de modo que la entrega de los bienes del vendedor al comprador se realizó con el embarque de los bienes sobre la nave, momento en el cual se transfiere la propiedad de los bienes.

En ese sentido, expresa lo siguiente:

“Por tanto, de acuerdo con el contenido de los contratos suscritos por la recurrente con TRAFIGURA y de la documentación que obra en autos, se pactó la entrega física de los bienes objeto de venta en el puerto de destino (INCOTERMS CIF FO), es decir, en el exterior, apreciándose de los conocimientos de embarque de los metales adquiridos por la recurrente, que tuvieron como países de destino Venezuela, Estados Unidos de Norteamérica, México, Inglaterra, Suiza y Japón.

(...) La transferencia de propiedad de los metales (...) se realizó con la entrega física de los bienes en el puerto de destino (INCOTERMS CIF FO), según se detalla expresamente en la Cláusula Tres de los citados contratos de compraventa, precisándose en la Cláusula Siete que el vendedor mantendría la titularidad de los bienes hasta el pago final, es decir luego de la entrega de los mismos en el extranjero”.

Asimismo, en esta resolución se reitera el criterio que los documentos privados, en este caso, certificados de entrega futura, no tienen la condición de títulos representativos de la propiedad de los bienes y por lo tanto, su emisión o entrega no transfieren la propiedad de los bienes muebles como sostenía la Administración Tributaria. En efecto, sostiene el Tribunal Fiscal lo siguiente:

“De lo expuesto y conforme se ha recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 12214-4-2007, la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no genera derechos reales, sino solamente obligaciones, es decir, que la sola celebración del contrato no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta, estando esta última regulada en el artículo 902 antes citado.

(...) En ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que esta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en el citado código (...).

En consecuencia, con la emisión de los citados certificados por TRAFIGURA y su entrega a la recurrente, no se realizó la transferencia de propiedad de los metales objeto de venta mediante una tradición (entrega) documental, como sostiene la Administración, sino que esta se realizó con la entrega física de los bienes en el puerto de destino (INCOTERMS CIF FO), según se detalla expresamente en la Cláusula Tres de los citados contratos de compraventa, precisándose en la Cláusula Siete que el vendedor mantendría la titularidad de los bienes hasta el pago final, es decir luego de la entrega de los mismos en el extranjero.

De lo expuesto, al haberse concluido que los certificados de entrega futura no constituyen documentos representativos que pudieran sustituir la entrega física de los bienes (tradición ficta documental a que se refieren los artículos 947, 903 y 1580 del Código Civil), y al haberse producido la entrega de los metales en el exterior (puerto de destino), tal como se estipuló en los contratos de compraventa suscritos con TRAFIGURA y la recurrente, la Administración no ha acreditado que la transferencia de propiedad de los citados bienes se efectuó en el país, por lo tanto, las operaciones reparadas no se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas y la recurrente no tenía obligación de efectuar pago alguno por ellas en calidad de responsable solidario, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación”.

- ❖ De lo expuesto, se observa que el Tribunal Fiscal adoptó una posición distinta a las resoluciones comentadas en los apartados anteriores, donde dicha entidad señaló que el pago o cualquier otra circunstancia pactada en el contrato, constituía un mecanismo de tradición ficta que originaba una venta gravada con el impuesto, si ese mecanismo de tradición ficta se verificaba antes del embarque de los bienes destinados a la exportación. Sin perjuicio de ello, notamos que la presente resolución también recurre al Código Civil

para determinar cuándo existe transferencia de propiedad conforme al artículo 847 del Código Civil.

En este caso fue la influencia del INCOTERM CIF establecido en una de las cláusulas de los contratos lo que llevó al Tribunal Fiscal a señalar que la entrega real o física de los bienes (tradición real) determina el momento en que se configura el hecho gravado venta, entendiendo que a través del referido incoterm la obligación de entrega de los bienes se realiza sobre la borda del buque, con lo cual la venta de bienes se perfecciona en forma simultánea con el momento en que se considera perfeccionada la exportación de bienes según jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

- ❖ Modalidad de Incoterm utilizado: Incoterm CIF FO
- ❖ Documentos que acreditan la salida efectiva de los concentrados al exterior, su consumo (legal) y la condición de exportador de la empresa minera (recurrente) dentro de una operación aduanera de exportación:
 - Órdenes de embarqueDUAS provisionales de exportación.
 - Facturas emitidas por el agente exportador.
 - Conocimiento de Embarque.

1.1. Crítica a la remisión de la legislación civil

En primer lugar, debemos resaltar que Tribunal Fiscal no analiza el artículo 33 de la Ley del IGV con los principios técnicos que corresponden a la relación entre la venta de bienes (Principio de Territorialidad) y la exportación (Principio de Imposición en Destino) y, más aún, no advierte la incorrecta aplicación del IGV que se sustenta bajo la técnica del Valor Agregado, con la cual se busca incidir económicamente en el consumidor final.

Lo que se cuestiona es que el Tribunal Fiscal resolvió gravar la venta de metales destinados a exportación basado en que se habría producido la transferencia de propiedad de los metales conforme a la teoría del título y modo del artículo 947 del Código Civil.

En nuestra opinión, ello constituye un grave error conceptual del Tribunal Fiscal, porque la transferencia de propiedad según el Código Civil es irrelevante en la medida que la Ley del IGV define qué se entiende por venta (60) y además señala cuándo se produce dicha venta (61) de modo que no procede la aplicación supletoria del Código Civil. En ese sentido, el hecho gravado “venta de bienes muebles en el país” se perfecciona según la descripción contenida en las normas de dicho impuesto. La aplicación supletoria del derecho común prevista en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario no es pertinente, porque aquella procede cuando la norma tributaria no ha previsto determinado concepto jurídico. En ese orden de ideas, el derecho supletorio tiene como función “suplir, subsanar o cubrir las insuficiencias regulativas de las fuentes formales explícitas del derecho” (62).

En otras palabras, el Tribunal Fiscal no debió haber resuelto que las exportaciones se encuentran gravadas bajo un fundamento de carácter civil, porque ello no se encuentra conforme con la naturaleza legal de la obligación tributaria (que solo depende de lo previsto en la Ley del IGV) y, además, porque vulnera la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario que solo permite la aplicación supletoria del Derecho Común cuando la norma tributaria no defina determinado concepto en la ley.

Dicho esto, el propio artículo 3 de la Ley del IGV señala que es venta “todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, **independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones**

60 En efecto, el inciso a) del artículo 3 de la Ley del IGV, establece que se considera venta a “todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes”. Asimismo, el numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, establece que se considera venta a “Todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin”.

61 En efecto, el inciso a) del artículo 4 de la Ley del IGV dispone que, en la venta de bienes la obligación tributaria se origina “en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero”.

62 Cfr. VILLANUEVA, Walker. *op. cit.*, p. 58.

pactadas por las partes". Por tanto, el pacto de partes en relación con el momento en que se transfiere la propiedad no tiene relevancia jurídica (más aún cuando resulta violatorio del principio de reserva de ley).

A pesar de lo expuesto, el Tribunal Fiscal se basó en el pacto de las partes para concluir que se produjo una venta de bienes gravada con el IGV, es decir, ha valorado la voluntad de las partes en relación con el momento en que se transfiere la propiedad y ha trasladado esa voluntad contractual para determinar el nacimiento de la obligación tributaria en el IGV. Esto es, ha trasladado la autonomía de la voluntad al ámbito tributario donde no tiene cabida, porque las obligaciones tributarias se crean por mandato de la Ley.

Al operador jurídico (como intérprete de las normas tributarias) le corresponde efectuar un ejercicio de subsunción del hecho verificado en la realidad (hecho imponible) con alguno de los supuestos normativos (hipótesis de incidencia) recogidos por la ley tributaria. Bastará que se verifique la realización del hecho imponible y se subsuma en la hipótesis de incidencia, contenida en la norma jurídica, para que se produzca – automáticamente- el surgimiento de la obligación tributaria. La doctrina nacional prevé que las disposiciones contractuales son incompatibles con la naturaleza ex lege de la norma tributaria, según sostiene SOTELO, Eduardo:

“La primera particularidad de la obligación tributaria radica en que ésta tiene su origen en una norma jurídica y no en la voluntad de las partes, como ocurre con la mayoría de obligaciones del Derecho Civil”.

En nuestra opinión debemos advertir que si bien las operaciones interiores o nacionales (ventas de bienes muebles y prestaciones de servicios) están gravadas con el IGV porque se realizan dentro del territorio nacional (Principio de Territorialidad), las operaciones exteriores o internacionales (p.e. una venta internacional de bienes subyacente a una operación aduanera de exportación) no se gravan con el IGV porque el consumo de los bienes o servicios se efectuará en el extranjero (Principio de Imposición en Destino).

En suma, las principales consecuencias de limitar la interpretación de la norma del IGV al Principio de Territorialidad, sin tener en cuenta el verdadero contexto en el que las operaciones ocurren (comercio internacional de bienes) son las siguientes:

- La condición de inafectación al IGV de la operación venta de bienes (subyacente a una exportación) y prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, estuvo marcada por el análisis de su aspecto objetivo (entrega o transferencia de propiedad) según la legislación civil.
- Relacionado con lo anterior, el Tribunal Fiscal se valió del mecanismo de tradición ficta contemplado en nuestro Código Civil, y junto con la interpretación de las condiciones contractuales contenidas en los contratos de compraventa internacional, se encargó de determinar si existió transferencia de propiedad en el país, específicamente, antes del embarque de los concentrados de minerales.
- Asimismo, también fue notoria la influencia de los INCOTERMS en la línea interpretativa desarrollada por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, puesto que, si las condiciones de dichos términos comerciales implicaban la entrega de bienes al momento del embarque, se entendía que la transferencia de propiedad no se daba en el país y, en consecuencia, se consideraban no afectas al IGV las ventas de bienes destinadas a exportación.

1.2. Crítica a la remisión de la legislación aduanera

Para el Tribunal Fiscal en la interpretación de los alcances de la inafectación de la exportación (venta de bienes en el país) contenida en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, tal condición se entendía cumplida con el acto de embarque (63) de dichos bienes. Es

63 Tribunal Fiscal, A través de su Resolución No. 11699-A-2007 desarrolló una línea interpretativa respecto a la exportación de bienes, señalando expresamente que ella se produce *“en el momento en que es embarcada en el medio de transporte utilizado para su retiro del territorio aduanero”*. Bajo esta interpretación, el Tribunal Fiscal estaría considerando que la operación aduanera de exportación de bienes se agota en un solo acto, con el embarque.

decir, verificada la entrega de bienes al momento del embarque, se acreditaba que los mismos serían consumidos en el exterior.

Ello nos lleva a entender que, bajo una remisión directa a la legislación aduanera, para el Tribunal Fiscal la operación contenida en el artículo 33 de la Ley del IGV no fue una venta de bienes en el país, sino una “venta de bienes que sale del país (o, que se configura fuera del país)”. Si bien, por esta idea es correcto exigir que los bienes salgan del país porque con esto se completa la declaración de que los bienes serán consumidos en el exterior; resulta inexacto aplicar este requisito a cada operación de venta o transferencia de bienes producida dentro del país, salvo el supuesto de venta mediante documentos de almacenes autorizados en que si es un requisito expreso de la inafectación.

En esa misma línea, la salida de los bienes debe acreditar la inafectación de varias operaciones de venta y no solamente de aquella que incluya el embarque, porque el verdadero requerimiento legal, no solamente técnico, para tal inafectación es otro: el consumo de la mercancía en el exterior. El embarque no es un requisito expresamente establecido en la ley o su reglamento para alcanzar la desgravación y exigirlo al efecto en cada transferencia de propiedad, viola el principio de legalidad. De este modo, el momento y/o lugar de la transferencia de propiedad de los bienes no determina si la exportación es una operación gravada o inafecta en los términos del primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV.

Por ello, es necesario empezar por cuestionar la premisa que soporta el referido criterio adoptado por el Tribunal Fiscal: la supletoriedad que le ha otorgado a la LGA para cubrir el supuesto vacío de la Ley del IGV en cuanto a la definición de exportación.

Parecería indudable que al no existir una definición expresa de “exportación” en la Ley del IGV, debemos remitirnos a la LGA que sí desarrolla el mismo término. Sin embargo, en nuestra particular legislación la conexión entre la ley tributaria y la ley aduanera no es expresa, de modo que no tendría por qué ser interpretada de la misma manera, sufriendo la aplicación de doctrina que no es acorde con la

normativa (64). De hecho, creemos que se trata de una interpretación apresurada y superficial. Apresurada, porque antes de verificar si existe un contenido del concepto de exportación en la Ley del IGV asumimos inmediatamente que dicho contenido no existe. Superficial, porque implica utilizar la ley aduanera para llenar de contenido a la ley tributaria solamente porque coinciden en el término “exportación”, cuando esta palabra tiene sentidos muy diferentes en la LGA y en la Ley del IGV.

El artículo 60 de la LGA establece que la exportación es un régimen aduanero de tráfico de mercancías que salen del país con destino a su consumo definitivo en el exterior. Así, el supuesto de hecho regulado por esta norma es un movimiento controlado de mercadería desde su ingreso a la zona primaria aduanera hasta su embarque o salida del territorio nacional.

En cambio, la exportación en la Ley del IGV se refiere a un supuesto de hecho muy distinto que es la venta de bienes en el país, operación gravada con el IGV. Si bien no está expresamente previsto en esta forma, debemos notar que, si la exportación no figura como una operación gravada, entonces no tendría ningún sentido disponer su inafectación en el primer párrafo del artículo 33. Al respecto, podría refutarse que la inafectación es solamente una precisión porque no alude a una venta sino directamente a la exportación aduanera, operación no alcanzada por la Ley del IGV. Sin embargo, resultaría forzoso interpretar que un régimen aduanero pueda estar regulado por una norma tributaria de imposición sobre el valor agregado. Esto solamente podría admitirse si estuviera previsto de manera expresa.

Por el contrario, resulta evidente que el legislador ha tenido en cuenta un concepto de exportación derivado de las ciencias económicas y financieras en las cuales se define “exportación en términos de venta directa o indirecta de bienes nacionales al exterior en la medida que esta operación indica la existencia de valor agregado” (65). En este sentido, denominaremos “exportación tributaria” a la venta en el país, inafecta.

64 Desde luego, aquí la jurisprudencia tendría que haber sustentado mejor esta interpretación, lo cual no ha sucedido porque los reparos de la Administración Tributaria y su defensa no se han enfocado en este problema.

65 SELDON, Arthur, PENNANCE, F.G. “Diccionario de Economía”. 4a. ed. Barcelona: Olkos-tau, 1986. Pág. 17. HELLER, Wolfgang. “Diccionario de Economía Política”. 3ª. Ed. Barcelona: Labor, 1965. Pág. 218. BERNARD, COLLI. “Diccionario

En este orden de ideas, la exportación tributaria es una venta en el país, inafecta de acuerdo con requisitos que no están expresamente establecidos y la exportación aduanera es un procedimiento de salida o envío legal de la mercadería al exterior. Ambos supuestos normativos son de naturaleza muy distinta por lo que no puede existir supletoriedad.

La Norma IX del Código Tributario regula la supletoriedad de las normas tributarias estableciendo que en lo no previsto en las normas tributarias pueden aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. (Citar norma)

La interpretación generalizada de supletoriedad de la LGA sobre la Ley del IGV contraviene esta norma puesto que la aplicación de la primera sobre la última desnaturaliza a ésta determinando en vía de interpretación que toda venta para estar inafecta tenga como requisito legal el embarque, lo cual no está establecido en la ley tributaria. Es decir, adicionalmente, dicha interpretación contraviene el tercer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario que prescribe que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley.

Sin perjuicio de lo expuesto, si bien la supletoriedad no es aplicable, no se puede negar que la ley aduanera complementa a la ley tributaria en los siguientes aspectos:

- 1) De acuerdo con la doctrina revisada anteriormente, la exportación implica un consumo fuera del territorio de la producción del bien. La LGA con el régimen aduanero de exportación permite al exportador que con la culminación del despacho pueda considerar cumplido dicho consumo aun cuando este no se realice efectivamente.
- 2) El régimen aduanero de exportación identifica al beneficiario de la devolución del IGV soportado por el vendedor de la mercadería a ser consumida en el exterior. En efecto, de acuerdo con los artículos 34 y 35 de la Ley del IGV, el monto del Impuesto que

Económico y Financiero”. 4ª ed. Madrid: Asociación para el progreso de la Dirección, 1985. Pág. 650.

hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador el mismo que puede ser devuelto cumpliendo determinados requisitos.

Sin embargo, estos aspectos complementarios no justifican una relación de la ley tributaria y la ley aduanera para interpretar que la exportación inafecta del IGV es una “venta que sale del país”. El hecho que la ley aduanera contenga un mecanismo para determinar legalmente cuando existe consumo de un bien en el exterior no implica que este sea el único mecanismo aplicable para determinar la inafectación de una venta ni que tenga que aplicarse solamente a una venta. Es decir, el momento y/o el lugar de la transferencia de propiedad de los bienes no determinan si la exportación es una operación gravada o inafecta. El hecho que determina tal condición es el consumo en el exterior.

En nuestra opinión, el Tribunal Fiscal ha podido apartarse de esta línea interpretativa que viene desarrollando a través de sus resoluciones, empezando porque dicha interpretación va en contra la construcción jurídica del IGV que busca incidir sobre el consumidor final y no sobre el empresario o agente económico, de ahí que su naturaleza sea la de un IVA de tipo consumo. Consideramos que debe partir por validar que la exportación de bienes para efectos del IGV es una venta de bienes en el país, no gravada, que subyace a un régimen aduanero de exportación definitiva. Bajo dicha perspectiva, podría desarrollar un criterio para que la condición de inafectación que recae sobre dicha venta se entienda cumplida. .

2. La venta de concentrados de minerales en el país subyacente a una operación aduanera de exportación NO gravada con el IGV según la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino

2.1. La Técnica al Valor Agregado y el consumo como elemento jurídicamente relevante

La doctrina en el Perú sostiene que la ubicación del bien no debe ser lo que determina la inafectación (66) de la venta de bienes en el país subyacente a. Técnicamente la inafectación debe estar en función del consumo del bien en el exterior como señalan GUADALUPE y SAENZ (67).

En este punto ASSERETO indica que puede acreditarse dicho consumo si el comprador no domicilia en el país (68). Asimismo, GUADALUPE señala que el consumo debe considerarse jurídicamente y que el despacho aduanero de exportación al imprimirle este destino a la mercadería debe bastar para que la venta quede inafecta (69).

Al respecto, si bien concordamos con estas interpretaciones, creemos que la raíz del problema no está en que la Administración Tributaria o Tribunal Fiscal considere gravada la operación según el lugar en que se encuentre el bien al momento de su transferencia de propiedad, como hemos visto en el apartado precedente sobre los criterios de la jurisprudencia. Tampoco que se haya dejado de considerar el consumo en el exterior como un elemento importante para la inafectación pues exige el embarque de la mercadería que acredita este hecho. Estas son sólo consecuencias de un problema principal de mayor importancia.

66 ASSERETO, Juan José. “La exportación como concepto y su aplicación con relación al Impuesto General a las Ventas”. EN: Revista Derecho y Sociedad No. 24.2005. Pág. 24-29.

67 GUADALUPE, Julio. “Exportaciones e Impuesto General a las Ventas” EN: Revista Análisis Tributario febrero 2006. Pág. 21-23- SAENZ, María Julia “Aplicación del Impuesto General a las Ventas” EN: Revista Derecho y Sociedad No. 24.2005. Pág. 16-23.

68 ASSERETO, Juan José. *op. cit.*, p. 27.

69 GUADALUPE, Julio. *op. cit.*, p. 22.

En nuestra opinión, el problema principal se encuentra en el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal que consiste en considerar a la exportación de la Ley del IGV –no como una venta de bienes en el país sino - como una venta de bienes que sale del país –o que se configura fuera del país).

Nos interesa, entonces, entrar a desarrollar el contenido de la inafectación prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, bajo la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino, a efectos de contradecir el referido criterio jurisprudencial del Tribunal Fiscal.

Si bien la exportación tributaria está definida implícitamente como una venta en el país inafecta, sí existe una omisión en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV acerca del requisito para inafectar dicha venta. Al respecto, es necesario indicar que no es posible aplicar la LGA para determinar este aspecto pues prevé un supuesto normativo totalmente distinto y tampoco existe una remisión expresa de la Ley del IGV que lo permita. Así, de acuerdo con la Norma IX del Código Tributario, supletoriamente debemos aplicar los Principios Generales del Derecho Tributario.

Como hemos desarrollado en el Capítulo I de este trabajo, no resulta demasiado complicado encontrar en la doctrina de la imposición sobre el valor agregado las condiciones para la desgravación de las exportaciones, tanto que constituye un principio general que podemos emplear para determinar cuándo una venta en el país está inafecta. Dicha doctrina está inmersa dentro de conceptos económicos que generalmente no son explícitos en la normativa legal, pero que no por ello pueden dejarse de lado para la aplicación del derecho. En este sentido, resumiremos la base económica que sustenta a la Ley del IGV y que hemos desarrollado en el Capítulo I para aterrizar en un concepto legal que sea útil para establecer la inafectación de una exportación tributaria (70).

70 Cfr. LUQUE, Javier. La Técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. *Foro Jurídico*, 4 (2009): 97-101.

En la imposición al valor agregado el tributo que grava las ventas se traslada en el precio a todo sujeto en la cadena de producción y distribución hasta llegar al consumidor final. Ahora, quien traslada el impuesto no entrega el total al Estado, sino sólo la parte del mismo al restarle el impuesto pagado por sus compras (crédito fiscal). Tal diferencia es equivalente a calcular el impuesto sobre el valor que una empresa agrega a los bienes adquiridos de otras empresas. De este modo, (i) en cada venta el Estado recauda de cada empresa una parte del aumento de valor total de los bienes; y, (ii) el total de ese incremento es pagado por el consumidor final, último en la cadena y al cual está destinado el impuesto. Efectivamente, el tributo que pagó en su compra no puede restarlo como las empresas.

De esta forma, mediante el método o técnica de gravar el valor agregado en las empresas, indirectamente, se afecta al consumo final producido en el territorio nacional. Sin embargo, en una exportación tributaria la cadena se rompe, no termina en dicho territorio, esto es, el consumo se realiza en territorio extranjero. Entonces, gravar las ventas pierde sustento legal porque el consumidor final no estará bajo jurisdicción nacional y tampoco habrá autorización para realizar imposición a un consumidor extranjero en el exterior. En ese sentido, la imposición sobre la venta respectiva (imposición en origen de la mano con el principio de territorialidad) debe interrumpirse inafectando la operación. De esta manera, el país exportador grava el ingreso de la mercadería a su territorio (Imposición en Destino) y la cadena prosigue su curso con el impuesto propio de este país hasta encontrar al consumidor final en su jurisdicción.

Como puede apreciarse, el requisito de la inafectación de acuerdo con dicha doctrina es el consumo final de la mercadería en el exterior. Consecuentemente, el supuesto de hecho establecido en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV puede definirse como una venta en el país inafecta cuando el bien se consume en el extranjero.

Con este supuesto normativo (derecho) claramente delimitado, cuando este se produzca en la realidad (hecho) será necesario probarlo ante la Administración. Así, será preciso acreditar el consumo en el exterior, concepto que puede entenderse de dos maneras. Como consumo efectivo, en que el comprador dispone del bien, lo aplica a una finalidad particular, destruyéndolo o desgastándolo; o como consumo potencial en que el vendedor pone el bien a disposición del comprador de manera que este pueda determinar qué consumo efectivo le dará.

Al respecto, sería imposible aportar prueba directa del consumo efectivo porque habría que seguir toda la cadena de producción y distribución hasta encontrar al consumidor final en el extranjero. Un criterio podría ser la residencia o el domicilio del comprador. Si este es extranjero, probablemente el consumo efectivo o la importación se produzca en el exterior. Sin embargo, no sería una prueba suficiente por cuanto solamente alcanzaría como indicio lejano del consumo efectivo que debería apreciarse en conjunto con otros medios probatorios.

Ante ello, una poderosa prueba de indicio es que la importación del bien en otro país implica su consumo en el exterior, pues al igual que en nuestro país, la importación significa una destinación a consumo en el territorio respectivo. Empero, para la fluidez del comercio internacional resultaría impráctico y costoso tener que probar un hecho sucedido en jurisdicción extranjera y realizado por otra persona (comprador). Para fines del *drawback* a los exportadores, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sostuvo que la importación en destino o consumo final en el extranjero no resulta exigible al exportador por las Aduanas del Perú, toda vez que se trata de lugares a donde no alcanza la jurisdicción (71).

En el caso comentado, el Tribunal Fiscal consideró suficiente que se hubiera culminado el trámite del despacho de exportación para alcanzar los beneficios del *drawback* pues el consumo en el exterior que se encuentra contenido en la definición legal de dicho despacho “(...) únicamente es el “propósito o fin” con el que el exportador solicita la salida de las mercancías, y como tal debe

71 Tribunal Fiscal, Resolución No. 06451-A-2005.

considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero (...) (72)”.

Es decir, tenemos un mecanismo legal por el cual un procedimiento administrativo determina legalmente cuándo existe consumo de un bien en el exterior aun cuando dicho consumo exterior no se haya verificado en los hechos, lo cual aporta de manera simplificada la prueba que se requiere para alcanzar la inafectación de la venta de bienes en el país. Desde un punto de vista teórico o conceptual, esto es la acepción de consumo potencial en que la entrega del bien al comprador “adelanta” el momento del consumo para fines de la imposición al valor agregado.

Sin embargo, ello no quiere decir que sea el único medio legal para acreditar el consumo en el exterior. Pruebas de indicio importantes son las ya mencionadas que el comprador sea no domiciliado junto con el hecho que se haya producido la importación en destino. Así, interpretar que la exportación aduanera es el único medio para acreditar la inafectación de la exportación tributaria o que es un requisito legal de la misma, es extender las normas tributarias a supuestos no contemplados en ellas, lo cual está proscrito por la Norma VIII del Código Tributario.

En este orden de ideas la exportación aduanera interviene en este aspecto para complementar a la exportación tributaria, pero no para suplir los vacíos en su regulación. Esto tiene una consecuencia importante. Si la exportación aduanera no es un requisito legal *sine qua non* de cada operación de venta a fin de que esta sea considerada una exportación tributaria, en teoría, la exportación aduanera podría acreditar el consumo en el exterior de bienes correspondientes no solo a una venta sino a varias transacciones similares en que los bienes tienen el mismo destino. Esto es la inafectación puede tener un alcance más amplio del que normalmente se le ha otorgado por lo que cabe analizar si existe alguna limitación para que una exportación aduanera acredite

72 *Ibídem*.

varias exportaciones tributarias, y así determinar el verdadero alcance en la inafectación de éstas últimas.

Siguiendo con esto último es preciso recordar que la técnica de imposición sobre el valor agregado en cada operación de la cadena de producción y distribución reproduce el efecto de una imposición única sobre la venta al consumidor final dentro del territorio nacional. Así, la imposición sobre cada una de las operaciones anteriores a la venta final solamente resulta aplicable en tanto el consumo final se produzca dentro del territorio nacional. Si en alguna parte de la cadena mencionada existe la certeza de que el consumo final tendrá lugar en otro territorio entonces la recaudación en cualquier parte de la cadena no puede resultar aplicable pues de lo contrario la imposición ya no se daría sobre el consumo final, sino sobre la producción, con lo cual el gravamen deviene en indebido.

En este contexto, todo valor agregado producido en el país debe ser gravado en destino al comprador pues allí se constituirá el consumo final. El comprador de la mercadería que la termine internando en destino incorporará en su valor que hubiera pagado por ella, con lo cual todo valor agregado anteriormente será gravado en destino bajo la importación respectiva.

La posición de la Administración Tributaria, la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la interpretación generalizada pero errada de que la exportación tributaria suple sus vacíos normativos con la exportación aduanera, llevan a que dicha certeza de que el consumo final tendrá lugar en otro territorio se asuma producida única y exclusivamente al finalizar el despacho de la exportación aduanera, cuando el bien es embarcado en el medio de transporte que lo llevará fuera del territorio nacional. Aparentemente tiene sentido gravar toda la cadena de producción y distribución e inafectar solamente la última venta de la cadena que de alguna manera se asocia a la venta cuyo perfeccionamiento mediante la entrega del bien coincide con el momento en que culmina el despacho aduanero. Efectivamente, dicho acto otorga una certeza fuera de toda duda de que el bien se consumirá en el exterior.

Sin embargo, superando la interpretación errónea de la supletoriedad entre exportación tributaria y aduanera, no existe ninguna limitación legal para que la certeza de consumo final fuera del territorio pueda comprobarse inclusive antes del embarque del bien. Tengamos en cuenta que la interpretación mencionada es eso, una interpretación jurisprudencial e incluso en sede administrativa y no judicial. No existen presunciones legales ni norma legal que expresamente establezca cuando debe asumirse de manera excluyente y exclusiva que los bienes serán consumidos en el exterior. En este sentido, dicha certeza es una circunstancia que puede y debe someterse a actividad probatoria cuando es anterior al embarque.

Por supuesto, mientras más nos alejemos del embarque la probanza será más difícil, por cuanto, se perdería toda certeza si retrocedemos al primer estado de la cadena de producción. En efecto, las diferentes transformaciones y valores agregados que recibirían las mercaderías harían imposible probar que las diferentes operaciones de venta sobre las mismas corresponden al mismo bien en tránsito hacia su consumo en el exterior. Por el contrario, en cuanto nos acerquemos más al embarque, habrá menos hechos que probar pues las operaciones de venta serán solamente de comercialización y sería posible acreditar mediante documentos de transporte, entrega o almacenaje, e inclusive mediante constataciones notariales que el bien que salió del almacén del productor nacional es el que efectivamente se embarca culminando la exportación aduanera.

En concreto, conforme se hizo alusión en cada una de las resoluciones materia del presente trabajo, el inicio del despacho aduanero cuando se presenta la DUA (hoy DAM) en que se declara a la Administración la destinación de la mercadería para exportación definitiva, constituye un hecho que otorga la certeza de que cualquier operación de venta posterior ya no puede ser gravada con el IGV, por supuesto siempre que el despacho sea concluido. Es decir, sustentados en una única operación de exportación aduanera, dichas ventas posteriores pueden ser consideradas todas exportaciones tributarias, ventas en el país cuyo consumo se producirá en el exterior.

Esto es cierto para las exportaciones del artículo 33 de la Ley del IGV mencionadas de esta manera general en el primer párrafo. Sin embargo, tenemos las demás exportaciones previstas en dicho artículo que guardan un tratamiento distinto y/o especial. Particular referencia merecen los supuestos contenidos tanto en el tercer párrafo como el numeral 8 del artículo en mención (73).

A partir de estos supuestos, podría interpretarse que no existen otros que permitan que una venta antes del embarque tenga la calificación de exportación tributaria, excluyendo cualquier otro caso y echando por tierra el análisis realizado, por el cual podrían considerarse exportaciones tributarias ventas sustentadas en una sola exportación aduanera. Ciertamente, estas disposiciones parecen asumir que la exportación tributaria se identifica con la aduanera de tal manera que resultan necesarios tratamientos

73 Ley del IGV, **ARTÍCULO 33°**. – **Exportación de Bienes y Servicios.** (...) (tercer párrafo) En el caso de venta de bienes muebles donde la transferencia de propiedad ocurra en el país hasta antes del embarque, lo dispuesto en el párrafo anterior está condicionado a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Cuando en la venta medien documentos emitidos por un almacén aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un almacén general de depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que garanticen al adquirente la disposición de dichos bienes, la condición será que el embarque se efectúe en un plazo no mayor a doscientos cuarenta (240) días calendario contados a partir de la fecha en que el almacén emita el documento. Los mencionados documentos deben contener los requisitos que señale el reglamento. También se consideran exportación las siguientes operaciones: (...) 8. La venta de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, cuando dichos bienes se encuentren ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; siempre que el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes y que no se utilicen los documentos a que se refiere el tercer párrafo del presente artículo, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en dicho párrafo. La aplicación del tratamiento dispuesto en el párrafo anterior está condicionada a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Vencido dicho plazo sin que se haya efectuado el embarque se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del Impuesto General a las Ventas, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.

especiales para que existan exportaciones tributarias antes del embarque o finalización de la exportación aduanera,

Sin embargo, esto sería interpretar a contrario estas normas para excluir las exportaciones tributarias antes del embarque que otra norma distinta al primer párrafo del artículo 33, no excluye expresamente. Esto es, sería extender vía interpretación dichas normas para regular lo que otra no señala. Cabe tener presente la redacción sistemática del artículo 33 para no caer en este tipo de equivoco. La parte general está en el primer párrafo de dicho artículo y las operaciones mencionadas se desarrollan como supuestos especiales con la previa introducción de que “también” se consideran exportaciones como operaciones aisladas y particulares unas distintas de otras.

En este contexto, no se puede concluir de otra manera que tomando las operaciones del segundo párrafo del artículo 33 como regulaciones especiales cuyo tratamiento no puede extenderse a otros supuestos sea para habilitarlos y menos aún para impedirlos. Así, los casos referidos de exportación no vienen a ser más que la regulación de algunos de los tantos supuestos de exportación tributaria que pueden darse antes del embarque, por lo que no podrían impedir que, en virtud del alcance correctamente interpretado –bajo la técnica del Valor Agregado y el Principio de Imposición en Destino- de la exportación prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, legalmente pueda ofrecerse prueba de que existen otras exportaciones tributarias antes del embarque. En otras palabras, al igual que la exportación realizada con el embarque los supuestos en mención vienen a ser solamente lo que se denomina “*safe harbors*”, esto es, supuestos legales que cumplidos a cabalidad permiten librarse de la imposición.

En este orden de ideas, no es que estemos poniendo en riesgo la recaudación del IGV, sino que lo importante del análisis aquí propuesto es que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no podrán legalmente rechazar la probanza de que el bien se consume en el exterior para acceder a la inafectación.

2.2. El Principio de Imposición en Destino en los impuestos al consumo

El IGV construido bajo la técnica del Valor Agregado (y de tipo consumo) en un contexto internacional de intercambio de bienes sigue o debe seguir naturalmente el Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual no se gravan con el impuesto las exportaciones de bienes o de servicios (en el país de origen o producción) y, por el contrario, sí se gravan las importaciones de bienes o servicios (en el país de destino).

El IGV es un impuesto que grava la riqueza de las personas, la cual se exterioriza a través del consumo de bienes o de servicios, que se realizan dentro del territorio peruano. En ese sentido, el IGV es un impuesto que grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que se efectúen dentro del país, aun cuando los bienes (importación de bienes) o servicios (importación de servicios) provengan del extranjero. Por esta razón, el IGV es un impuesto territorial porque solo grava las ventas de bienes muebles ubicados en el país y las prestaciones de servicios efectuadas dentro del territorio nacional (Principio de Territorialidad) aun cuando los bienes o servicios provengan del extranjero.

Por su parte, los bienes y servicios producidos en el país y destinados al consumo en el mercado extranjero no se gravan con el impuesto en base al Principio de Imposición en Destino. En otras palabras, las operaciones interiores o nacionales están gravadas con el IGV porque se realizan dentro del territorio nacional; mientras que las operaciones exteriores o internacionales no se gravan con el IGV porque el consumo de los bienes o servicios se efectuará en el extranjero.

En este orden de ideas, no se puede examinar las operaciones internacionales (p.e. venta internacional de concentrados de minerales subyacente a una operación aduanera de exportación definitiva de bienes) bajo el criterio de territorialidad que aplica para las operaciones interiores o nacionales sino bajo el criterio de imposición en destino o de consumo. El sustento técnico de este principio radica en que los bienes o servicios no se gravan en el país donde se producen o prestan sino en el país donde se

consumen (país de consumo o país de destino), porque el IGV es un impuesto que recae sobre los consumos realizados dentro del mercado y territorio nacionales.

En efecto, el artículo 33 y el inciso e) del artículo 1 de la Ley del IGV reflejan normativamente este principio, disponiendo que las exportaciones de bienes no se encuentran afectas al IGV y que las importaciones de bienes o servicios se encuentran gravadas con el IGV, respectivamente.

No obstante, según hemos podido notar en las resoluciones objeto de análisis en el apartado anterior, este principio técnico y normativo no ha sido examinado en ninguno de los considerandos expuestos, a pesar de que el fundamento técnico y normativo central era justamente la aplicación de este principio. En todos los casos analizados ya se había iniciado el procedimiento administrativo de exportación de los metales, contándose con la DUA (conocida actualmente como DAM), con la numeración de la orden de embarque, esto es, se evidenciaban operaciones de venta de bienes que ya eran objeto de un trámite aduanero de exportación definitiva.

En consecuencia, no existía duda de que la venta de los metales a favor del cliente no domiciliado estaba destinada a la exportación y su consumo en el mercado extranjero y, por consiguiente, por aplicación literal del artículo 33 de la Ley del IGV, se debió concluir que la venta de los metales, que ya se encontraban sometidos al procedimiento de exportación, no se encontraba gravada con el IGV.

En base a los argumentos aquí desarrollados básicamente podemos extraer una idea elemental referida a que la definición general de exportación contenida en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV comprende una venta de bienes en el país, no gravada, que subyace a un régimen aduanero de exportación definitiva. Bajo dicha perspectiva, nuestro Tribunal Fiscal podría desarrollar una nueva línea interpretativa para que la condición de inafectación que recae sobre dicha venta se entienda cumplida.

Ello en el entendido de que al igual que la exportación realizada con el embarque, los otros supuestos de exportación tributaria vienen a ser solamente lo que se denomina “*safe harbors*”, esto es, supuestos legales que cumplidos a cabalidad permiten librarse del gravamen del IGV.

La técnica al valor agregado y el Principio de Imposición en Destino no orientaron la aplicación e interpretación del IGV como IVA de tipo consumo dentro la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Al contrario, la posición que se ha seguido es interpretar la definición de exportación general contenida en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV de acuerdo a normas civiles y aduaneras.

**CAPÍTULO VI:
APLICACIÓN EN EL TIEMPO DEL DECRETO
LEGISLATIVO NO. 1119 A LA LUZ DE LA
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL**

1. Antecedentes del Decreto Legislativo No. 1119 (74)

a. Decreto Legislativo No. 980 del 15 marzo 2007 que incorpora el numeral 7 al artículo 33 de la Ley del IGV

*“Artículo 33.- EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
(...)*

También se considera exportación las siguientes operaciones:

(...)

7. La venta de bienes nacionales a favor de un comprador del exterior, en la que medien documentos emitidos por un Almacén Aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un Almacén General de Depósito regulado por la Superintendencia de Banca y Seguros, que garanticen a éste la disposición de dichos bienes antes de su exportación definitiva, siempre que sea el propio vendedor original el que cumpla con realizar el despacho de exportación a favor del comprador del exterior, perfeccionándose en dicho momento la exportación. El

74 Perú. Decreto Legislativo No. 1119 : 18-07-2012 : Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en lo que respecta a las operaciones de exportación. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 18 de julio de 2012

plazo para la exportación del bien no deberá exceder al señalado en el Reglamento.

Los mencionados documentos deberán contener los requisitos que señale el Reglamento.

En caso la Administración Tributaria verifique que no se ha efectuado la salida definitiva de los bienes o que habiendo sido exportados se han remitido a sujetos distintos del comprador del exterior original, considerará a la primera operación, señalada en el primer párrafo, como una venta realizada dentro del territorio nacional, y en consecuencia, gravada o exonerada, según corresponda, con el Impuesto General a las Ventas de acuerdo con la normatividad vigente.”

Dicho dispositivo se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico para brindar una solución a las controversias que las empresas mineras presentaban ante el Fisco en el marco de sus operaciones de exportación de concentrados de minerales. Lo que la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal venían considerando como ventas gravadas con el IGV, nuestro legislador atendiendo a esta realidad, regula como un supuesto especial de exportación tributaria, aquella en la que las empresas mineras –a través de sus almacenes- emitían los documentos denominados *Holding Certificates* como parte de un financiamiento otorgado por las empresas adquirentes del exterior a través de sus bancos en el exterior con el objetivo de materializar la salida efectiva de los minerales de territorio nacional.

La naturaleza de este tipo de documentos, utilizados comúnmente dentro del comercio internacional de minerales, ha sido desarrollada en la Exposición de Motivos (EM) del referido decreto. Allí se indica lo siguiente:

“De acuerdo a las costumbres y usos del comercio internacional, en los contratos de compraventa internacional se suelen utilizar en forma accesoria documentos emitidos por almacenes privados, a través de los cuales se garantiza el financiamiento de la producción o fabricación de la mercancía objeto del contrato, asegurando la existencia de los productos y que los mismos se encuentren a disposición del comprador del exterior.”

Asimismo, se dieron a conocer los motivos de la incorporación de este nuevo supuesto en relación con lo previsto en la Ley del IGV:

“(…), de acuerdo a nuestra legislación tributaria, la emisión de este tipo de documentos a nombre del comprador del exterior generaría el nacimiento de la obligación tributaria por la verificación de una operación de venta de bien mueble realizada dentro del territorio nacional, pues los bienes estarían siendo puestos a disposición del adquirente del exterior dentro del país.

En efecto, de acuerdo a las reglas del IGV, se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Asimismo, el nacimiento de la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero, entendiéndose por este último supuesto la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.

(…) considerando que en esta modalidad de compraventa internacional, los efectos que genera el otorgamiento de documentos que ponen a disposición del comprador del exterior los productos nacionales materia del contrato antes de su exportación definitiva, son propios de las costumbres y prácticas del comercio internacional, según las cuales la exportación de los bienes se producirá atendiendo a las condiciones pactadas por las partes contratantes resulta conveniente incorporar esta operación como un supuesto de exportación dentro del Artículo 33 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.”

En nuestra opinión, el legislador del IGV aún no advertía el aspecto sustancial del artículo 33 de la Ley del IGV: el consumo como elemento jurídicamente relevante, que es lo que debía fundamentar el otorgamiento de la condición de inafectación al IGV a la venta de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación, y no la utilización de documentos de financiamiento como factores externos al otorgamiento de dicha

condición. En consecuencia, el nuevo supuesto de exportación tributaria que se incorpora vía numeral 7) no viene a ser sino un supuesto especial de venta de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación.

En virtud de la aplicación inmediata de la ley, el nuevo supuesto especial de exportación tributaria incorporado como numeral 7) del artículo 33 de la Ley del IGV regiría solo para los hechos, relaciones o situaciones presentes o futuras. Sin perjuicio de ello, creemos que el Tribunal Fiscal contó siempre con los elementos de prueba suficientes para atribuirle a aquellas ventas comprendidas en el citado numeral la inafectación recogida en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, siendo que a partir de ello podía sentirse facultado para fijar un criterio de observancia obligatoria.

b. Decreto Legislativo No. 1108 del 20 junio 2012 que incorpora el numeral 9 al artículo 33 de la Ley del IGV

*“Artículo 33.- EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
(...)*

*También se considera exportación las siguientes operaciones
(...)*

9. La venta de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, cuando dichos bienes se encuentren ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; siempre que el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes y que no se utilicen los documentos a que alude el numeral 7 del presente artículo, en cuyo caso será de aplicación lo que en él se dispone.

La aplicación del tratamiento dispuesto en el párrafo anterior está condicionada a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Vencido dicho plazo sin que se haya efectuado el embarque se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose

gravada o exonerada del Impuesto General a las Ventas, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.”

Notamos que este nuevo supuesto especial de exportación tributaria también se toma de las controversias que las empresas mineras tenían ante la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal, donde se había resuelto que la venta de concentrados de minerales subyacente a una exportación aduanera y derivada de contratos de compraventa internacional pactados bajo la modalidad de Incoterms EXC, FCA o FAS, estaba gravada con el IGV, por encontrarse ubicado los bienes en el país al momento de su entrega o transferencia de propiedad.

En nuestra opinión lo relevante de la incorporación del nuevo supuesto de exportación tributaria lo encontramos en la Exposición de Motivos de la ley que le da origen, donde se puede apreciar la referencia al Principio de Imposición en Destino como fundamento jurídico y normativo del referido supuesto de exportación tributaria:

“Que las compraventas internacionales pueden pactarse en diversos términos de comercio internacional denominados “reglas Incoterms” que determinan cómo se asignan los costos y los riesgos entre las partes; uno de dichos términos es el denominado “en fábrica”, “EXW” o “ex Work”, el cual se caracteriza porque la entrega de los bienes se realiza cuando se pone a disposición del comprador la mercancía en las instalaciones del vendedor o en otro lugar designado (es decir, taller, fábrica, almacén, etc.). Por otro lado, tenemos los Incoterms “FCA” y “FAS”, caracterizándose el primero por la entrega que realiza el vendedor de los bienes vendidos despachados para exportación al transportista nombrado por el comprador en el lugar convenido; y el segundo de ellos porque la entrega que realiza el vendedor de los bienes vendidos es al costado del buque en el puerto de embarque convenido.

Que si bien tratándose de ventas pactadas en términos “EXW”, “FCA” y “FAS” normalmente los bienes objeto de transferencia de propiedad se encontrarán ubicados en territorio nacional a la fecha en que ésta ocurre, resulta conveniente que este tipo de operaciones sean consideradas como exportación y por

ende inafectas del IGV, puesto que al ser tales bienes consumidos en el exterior, en aplicación del principio de imposición en el país de destino no correspondería económicamente gravarlas con este impuesto”.

A diferencia del caso anterior, aquí se está reconociendo que la condición de inafectación de la venta de bienes en el país que subyace a una operación aduanera de exportación definitiva no obedece al Incoterm pactado o cualquier otro tipo de condición contractual establecida en un contrato de compraventa internacional, sino al consumo como elemento jurídico que determina que los bienes que se destinen a un mercado extranjero salgan libres de todo gravamen, en virtud del Principio de Imposición en Destino para la aplicación de los impuestos al valor agregado de tipo consumo como el IGV.

No obstante, también creemos que en todos aquellos casos llevados al Tribunal Fiscal donde se analizaron si las ventas de concentrados de minerales pactadas bajo Incoterms (en el marco de contratos de compraventa internacional) calificaban o no como exportaciones, dicho órgano resolutor contó siempre con los elementos de prueba suficientes para atribuirle a dichas ventas la inafectación prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV.

2. Análisis e interpretación del Decreto Legislativo No. 1119 de fecha 18 julio 2012

El Decreto Legislativo No. 1119 redefine y precisa el concepto general de exportación (75) de bienes previsto en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV. Decimos que redefine dicho concepto porque en el segundo párrafo confirma lo que implícitamente se ha interpretado como exportación de bienes para efectos del IGV, esto es, la inafectación de la venta de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación definitiva. Decimos que lo precisa porque aquella condición de

75 Tal como venimos afirmando en el presente trabajo, el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV regula implícitamente un concepto general de exportación de bienes para efectos del IGV, referido a la inafectación de la venta de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación definitiva.

inafectación no estaría más sujeta al análisis de la legislación civil (para determinar en qué momento se origina la transferencia de propiedad) ni a la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal que entendía que había exportación sólo cuando se daba el embarque de los bienes.

Ahora respecto de esto último (a nuestro parecer) con buen criterio, el legislador utiliza la expresión “*siempre que sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva*” porque de esta forma se reconoce el hecho de que en una exportación aduanera podemos encontrar como operación subyacente una venta internacional de bienes en el país y, porque además, con ello se reconoce que la exportación no se agota en un solo acto, sino que es un procedimiento administrativo que efectivamente concluye con el embarque o la salida definitiva de los bienes hacia el exterior.

Extraemos los cambios introducidos por el referido decreto para una mayor comprensión:

“Artículo 33.- Exportación de bienes y servicios

La exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas. (Primer párrafo)

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”. (Segundo párrafo)

Luego tenemos un tercer párrafo, en cuya primera parte se establece un plazo para el embarque de aquellos bienes cuya transferencia de propiedad (por su ubicación) se da en el país. Esto nos parece correcto en la medida que se trata de un control que se le otorga a la Administración Tributaria para tener la certeza de que los bienes saldrán del país, garantizándose también una correcta aplicación del impuesto en virtud del Principio de Imposición en Destino.

Ahora bien, podemos apreciar que en la segunda parte se recoge el supuesto especial de exportación tributaria que antes estaba y fue incorporado como numeral 7) por D.L. No. 980 como (expuesto en el primer apartado de este capítulo), con lo cual inferimos que el legislador advierte que en el fondo dicho supuesto se enmarca en la definición general de exportación tributaria (primer y segundo párrafo), solo que tiene en cuenta el uso de ciertos documentos emitidos por los almacenes aduaneros (caso *Holding Certificate*). Incluso la misma apreciación merece el supuesto comprendido en el numeral 8) (antes numeral 9)), debido a que la única particularidad allí contenida es el uso de Incoterms (EXW, FCA o FAS) que implican ubicación de los bienes en el país al momento de su transferencia (realidad abstraída y reconocida por el presente dispositivo en análisis).

En el caso de venta de bienes muebles donde la transferencia de propiedad ocurra en el país hasta antes del embarque, lo dispuesto en el párrafo anterior está condicionado a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Cuando en la venta medien documentos emitidos por un almacén aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un almacén general de depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que garanticen al adquirente la disposición de dichos bienes, la condición será que el embarque se efectúe en un plazo no mayor a doscientos cuarenta (240) días calendario contados a partir de la fecha en que el almacén emita el documento. Los mencionados documentos deben contener los requisitos que señale el reglamento. (Tercer párrafo)

Vencidos los plazos señalados en el párrafo anterior sin que se haya efectuado el embarque, se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del Impuesto General a las Ventas, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.

*También se considera exportación las siguientes operaciones:
(....)*

8. La venta de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, cuando dichos bienes se encuentren ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; siempre que el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes y que no se utilicen los documentos a que se refiere el tercer párrafo del presente artículo, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en dicho párrafo.

La aplicación del tratamiento dispuesto en el párrafo anterior está condicionada a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Vencido dicho plazo sin que se haya efectuado el embarque se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del Impuesto General a las Ventas, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.

Se considera exportador al productor de bienes que venda sus productos a clientes del exterior, a través de comisionistas que operen únicamente como intermediarios encargados de realizar los despachos de exportación, sin agregar valor al bien, siempre que cumplan con las disposiciones establecidas por Aduanas sobre el particular.” (El énfasis es nuestro)

Centraremos nuestra atención en el segundo párrafo introducido por el Decreto Legislativo No. 1119, puesto que consideramos que con él se reconoce expresamente para efectos del IGV la operación detrás del término “exportación de bienes”, esto, la “venta de bienes en el país, inafecta”. Así tenemos:

*“Artículo 33.- Exportación de bienes y servicios
(...)*

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. (...).”

En el texto se utiliza una conjugación del verbo considerar (“...considerará...”), término que según la RAE se define como “pensar sobre algo analizándolo con atención”. Nosotros habíamos dicho que el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV recogía un concepto general de exportación tributaria porque contenía –luego de una interpretación sistemática y lógica- la inafectación de una venta de bienes en el país, pero que dicha condición adolecía de ciertos requisitos para entenderla cumplida para efectos del IGV, situación que había llevado a la Administración Tributaria a gravar como ventas internas verdaderas exportaciones y al Tribunal Fiscal confirmar tales observaciones e incluso incorporando vía jurisprudencia el requisito aduanero del embarque.

Dicho esto, creemos que el énfasis puesto con la expresión “se considerará...” recae explícitamente sobre el requisito de la transferencia de propiedad civil y del embarque, que venían siendo tomados en cuenta por el Tribunal Fiscal para determinar el gravamen con el IGV a las ventas de bienes en el país subyacente a una operación aduanera de exportación. Esto sería “analizar con atención” una exportación de bienes para efectos del IGV.

En este orden de ideas, lo que nosotros pretendemos dejar establecido es que el legislador del IGV está reconociendo una realidad que siempre ha estado latente en una exportación de bienes en lo que respecta al ámbito del IGV, esto es, una venta de bienes en el país, inafecta precisamente porque su fundamento es el consumo como elemento jurídicamente relevante, y no la legislación civil o aduanera. En efecto, por el Principio de Imposición en Destino como fundamento jurídico normativo de un IVA (tipo consumo), como lo es el IGV, se sustentan las desgravaciones de las ventas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dicho impuesto, en virtud de que aquél otorga la titularidad de la imposición a aquel Estado en donde efectivamente el consumo ocurra o vaya a ocurrir (al incorporarse nuevamente al circuito de comercialización de bienes y/o servicios).

Lo señalado en la parte *in fine* del párrafo precedente ha sido valorado en la Exposición de Motivos del presente decreto legislativo, en base a los siguientes términos:

“I. FUNDAMENTOS

(...)

Principios aplicables al IGV

El IGV es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo como manifestación de riqueza. Este impuesto, conforme a su estructura técnica, grava el valor agregado generado durante el proceso económico de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios hasta llegar al consumidor final, quien es el sujeto que en definitiva soporta la incidencia económica del impuesto.

El IGV tal como es concebido en nuestra legislación se sustenta en el Principio de Territorialidad, según el cual sólo debe incidir sobre operaciones cuyos consumidores finales se encuentren bajo la jurisdicción del Estado Peruano, es decir cuando el acto de consumo se verifique dentro del territorio nacional. La territorialidad determina el vínculo de conexión de los hechos gravados con el territorio nacional.

En el caso de las operaciones de exportación, en la medida que se trata de operaciones cuyo consumo no se verifica en el país, la cadena productiva y comercializadora no debe ser afectada por el IGV que- en tanto impuesto al consumo- tiene como fin último gravar los consumos finales que ocurren en el país.

Acorde con el Principio de Territorialidad, el tratamiento del IGV a las operaciones de exportación se orienta en función del Principio de Imposición Exclusiva en el País de Destino, según el cual se gravan las importaciones pero no las exportaciones, toda vez que la imposición al consumo debe efectuarse en el país en donde los bienes y servicios son consumidos, es decir en el Estado donde el consumo como manifestación de riqueza se produce; lo contrario implicaría desconocer los límites territoriales en los cuales los particulares realizan los consumos de bienes y servicios, transgrediendo con ello las reglas de soberanía.

En aplicación del citado principio la Ley del IGV considera a las exportaciones como operaciones inafectas y contempla un mecanismo denominado Saldo a Favor del Exportador, a través del cual se restituye al exportador el IGV que haya afectado a las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción destinadas a exportaciones.

Este tratamiento tiene como finalidad lograr que los bienes y servicios a ser exportados concurren al mercado internacional libres de impuestos y gravámenes permitiendo así incrementar la competitividad de los productos nacionales en el exterior y, asimismo, evitar que el exportador termine asumiendo económicamente el IGV sin ser consumidor final”.

Cabe destacar esta parte de la exposición de motivos, puesto que ello nos da la seguridad de que la técnica utilizada por nuestro legislador del IGV para el ámbito de aplicación del impuesto se ha conducido o debe conducirse siempre por dos principios fundamentales (en un IVA de tipo consumo como el IGV), esto es, el Principio de Territorialidad por el que se grava indirectamente el consumo en el comercio interno, y el Principio de Imposición en Destino que sustenta el gravamen del impuesto al valor agregado en el país donde se produzca o vaya a producirse el consumo como manifestación de riqueza.

Considerando todo lo expuesto anteriormente, resultaría válido preguntarse si la norma introducida por el presente decreto legislativo podría ser de aplicación para aquellos hechos jurídicos acaecido con anterioridad a su vigencia y que enfrentan o están sujetos a enfrentar fiscalizaciones ante la Administración Tributario y eventuales controversias ante el Tribunal Fiscal, más aún cuando expresamente se reconoce -en la Exposición de Motivos - que con la redefinición del concepto general de exportación tributaria se busca garantizar el control de la salida efectiva de los bienes al exterior o, lo que es lo mismo, su embarque (76). En otras palabras, lo que nos preguntamos es si el nuevo concepto general de exportación tributaria (que recoge como requisito un plazo de control para el embarque de los bienes que al mismo tiempo asegura la inafectación de la venta de bienes en el país) podría ser valorado como una norma interpretativa o de precisión a nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y, por ende, aplicable a aquellos

⁷⁶ Efectivamente, el fundamento se encuentra en la misma Exposición de Motivos del D.L. No. 1119 según el cual “(...) resulta necesario adoptar para efectos del IGV una definición de exportación que, prescindiendo del lugar donde se verifica transferencia de propiedad, garantice la posibilidad de determinar el momento de la salida del bien, condición esencial que caracteriza una operación de venta de bienes muebles como exportación (...)”. (El énfasis es nuestro)

casos anteriores a la vigencia de dicho dispositivo ,toda vez que la norma bajo análisis no incorpora elementos de carácter sustantivo.

En nuestra opinión, si bien por principio constitucional las leyes se aplican a las situaciones jurídicas existentes o futuras durante su vigencia (principio de aplicación inmediata de las normas) tendríamos que decir que aquello no sería posible; no obstante, nada impediría que el Tribunal Fiscal adopte una línea interpretativa (estableciendo criterios uniformes) que vaya acorde con lo regulado a nivel legislativo, que en el fondo hace prevalecer la construcción jurídica del IGV como impuesto al valor agregado de tipo consumo regido por el Principio de Territorialidad y de Imposición en Destino en las operaciones locales e internacionales, respectivamente. De lo contrario, la situación económica de los agentes intervinientes (77) (en su gran mayoría empresas mineras exportadoras) se vería mermada, puesto que estarían soportando una carga tributaria que no les corresponde, afectando la neutralidad del impuesto en un contexto de comercio internacional de bienes (78).

77 Más aún cuando el Decreto Legislativo No. 1119 y sus normas antecedentes han sido el resultado de una serie de reclamos por parte de diversos gremios o instituciones (como la Sociedad Nacional de Industrias) que en representación de las empresas mineras del país mantenían una posición distinta de la asumida por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, posición aquella que resultaba acorde con los principios jurídicos y económicos del IGV.

78 Consta mediante Resolución No. 11589-5-2016 que el Tribunal Fiscal seguiría manteniendo la misma línea interpretativa para calificar una venta de bienes como exportación, esto es, que la entrega o transferencia de los bienes se dé al momento del embarque. Consideramos que mientras el referido órgano resolutor siga conservando la idea de que la exportación para efectos del IGV es igual que la exportación contenida en la legislación aduanera, seguirá asumiendo que lo que se encuentra inafecta es la venta de bienes que sale del país o la venta de bienes fuera del país.

CONCLUSIONES

1. Resulta necesario recurrir a la técnica del valor agregado que inspira el IGV como un criterio de interpretación, toda vez que así se logra comprender que el referido impuesto fue concebido para afectar jurídicamente las transacciones que se realizan a lo largo de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios en forma no acumulativa, sin hacer discriminaciones en función de su origen, pero con el propósito de incidir económicamente sólo en el consumidor final.
2. En el marco de una exportación tributaria, no solo basta analizar el elemento de territorialidad de cada hecho gravado, sino que, la titularidad del gravamen en estos casos se define por el Principio de Imposición en Destino, en virtud del cual prevalece la conexión del hecho gravado con la finalidad de su consumo en territorio extranjero o la posibilidad legal de su consumo en territorio nacional (en el caso de las importaciones), teniendo en consideración la construcción jurídica del IGV bajo la técnica al valor agregado.
3. Respecto al mecanismo del Saldo a Favor del Exportador (SFE), se trata de la adopción de un mecanismo de tasa cero (0) que tiene como propósito ampliar la exención de todo impuesto al consumo a todas aquellas adquisiciones de bienes y/o servicios que hayan quedado comprendidas en la producción de un bien cuyo consumo se verá realizado en el exterior, dando cumplimiento pleno al Principio de Imposición en Destino, que resulta ser un principio adoptado por todos aquellos Estados que comparten un IVA tipo

consumo para las operaciones internacionales de venta de bienes y prestaciones de servicios.

4. La exportación de bienes prevista en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, bajo una interpretación sistemática, lógica y finalista, se refiere a una venta de bienes en el país inafecta y que subyace a una operación aduanera de exportación definitiva. Hasta antes de la modificación del referido artículo, el Tribunal Fiscal recurrió a una interpretación del concepto de exportación contenido en la LGA para determinar la fecha en que se entenderían exportados los bienes y, por tanto, inafectos al IGV si juntamente con ello se verificaba la transferencia de propiedad (entrega) de los bienes muebles.
5. La “venta de bienes en el país”, como hecho gravado, no se contrapone a la “exportación de bienes”, como trámite aduanero. En efecto, lo que realmente se verifica en el marco de una compraventa internacional de bienes es una venta local subyacente a un régimen aduanero de exportación definitiva, sea que se configure antes de este último y/o antes de la fecha de embarque. El gravamen de las ventas de bienes que preceden a las exportaciones de los bienes vendidos debe ser analizadas en función del Principio de Imposición en Destino.
6. La técnica al valor agregado y el Principio de Imposición en Destino no orientaron la interpretación y aplicación del IGV como IVA de tipo consumo dentro la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Al contrario, la posición que se ha seguido es interpretar la definición de exportación general contenida en el primer párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV bajo la lógica de la legislación civil y aduanera.
7. De acuerdo a los fundamentos que motivaron la promulgación del Decreto Legislativo No. 1119, recogidos en su exposición de motivos, en una exportación tributaria, es de suma importancia para una interpretación y aplicación correcta del IVA de tipo consumo como el IGV, tener en cuenta dos principios fundamentales, esto es, el Principio de Territorialidad por el que se grava indirectamente el consumo en el comercio interno, y el Principio de Imposición en Destino que sustenta el gravamen del

impuesto al valor agregado en el país donde se produzca o vaya a producirse el consumo como manifestación de riqueza.

8. El Tribunal Fiscal debería adoptar una línea interpretativa (estableciendo criterios uniformes) que vaya acorde con lo regulado a nivel legislativo, que hace prevalecer la construcción jurídica del IGV como impuesto al valor agregado de tipo consumo regido por el Principio de Territorialidad y de Imposición en Destino en las operaciones locales e internacionales, respectivamente. Esto generaría mayor seguridad jurídica en beneficio de los agentes económicos al momento de interpretar y aplicar el referido impuesto.

BIBLIOGRAFÍA

- ASSERETO, Juan José. 2005. La exportación como concepto y su aplicación con relación al Impuesto General a las Ventas. *Derecho y Sociedad* 24: 24-29
- BALBI, Rodolfo. 1993. *Aspectos técnicos de la generalización del IVA*. En: Vol. 3 del IVA y su generalización en América Latina. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A.
- BRAVO, Jorge. 2003. Reflexiones adicionales respecto a la configuración del hecho imponible en la venta en el país de bienes muebles. *Análisis tributario* 180 (enero): 14-18.
- 2013. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- CORDOVA, Alex. 2008. *Impuesto General a las Ventas. Aspectos técnicos del Impuesto General a las Ventas: Necesidad de preservarlos*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*, 1045-1060. Lima-Perú: Palestra Editores.
- COSCIANI, Cesare. 1969. *El Impuesto al valor agregado*. Traducción de L'Imposta sul valore aggiunto por C.M. Giuliani Fourouge. Buenos Aires: Depalma.
- DEROUIN, Philippe. 1981. *El Impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Madrid: Edemas.

- DUE, Jhon F. y FRIEDLANDER, Ann F. 1977. *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, 4ª ed. Buenos Aires: Ateneo.
- FILIPPI, Piera. 2003. El Impuesto al valor agregado en las relaciones internacionales. Bogotá: Temis.
- GARCÍA – MARGALLO; MARFIL, José Manuel. 1985. *El Impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: EDERSA.
- GUADALUPE, Julio. 2006. Exportaciones e Impuesto General a las Ventas. *Análisis Tributario* (febrero): 21-23.
- LUQUE, Javier. 1999. *El aspecto espacial en las hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas*. En: Primer Congreso Institucional. El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000 Impuestos al Consumo. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA). pp. 67-122.
- 1995. El IVA en los negocios internacionales. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 28: 05-38.
- 2009. La Técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del Impuesto General a las Ventas. *Foro Jurídico* 4: 97-101.
- 2007. *Modificaciones tributarias: Impuesto General a las Ventas* [diapositivas]. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA). 21 diapositivas, col.
- MEDRANO, Humberto. 1993. *El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo*. EN: Jornadas de Derecho Tributario, XVI. Lima-Perú. *Resoluciones*. Lima-Perú: ILADT. pp. 05-32.
- PADRÓN, Carmen. 1986. La evolución del Impuesto General a las Ventas en el Perú. Tesis de licenciatura, Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica del Perú.

- PLAZAS, Mauricio. 1995. *Relatoría General. El IVA en los negocios internacionales*. En: Memorias. Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario XVII. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- 2015. *La territorialidad del IVA: Aspectos internacionales*. En: *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, 3ª ed. 353-375. Bogotá: Temis.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco. 2008. Liberación Tributaria. *Derecho y Sociedad* 57.
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco, ROBLES, Carmen. 2013. Constitucionalización de la definición del tributo. *Revista de Derecho PUCP* 71: 257-279.
- PONT MESTRES, Magín. 1985. *La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*. Barcelona: Editorial Depalma.
- SAENZ, María Julia. 2005. Aplicación del Impuesto General a las Ventas. *Derecho y Sociedad* 24: 16-23.
- SEVILLANO, Sandra. 2014. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- VALDEZ, Ramón. 1995. Sujeción pasiva en el Impuesto al Valor Agregado. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 26: 63-79.
- VILLANUEVA, Walker. 2014. *Principios jurídicos y económicos en el IGV*. En: *Tratado del IGV: Regímenes generales y especiales*. 19-26. Lima: Instituto Pacífico.
- ZELAYA, Lily. 1970. El Impuesto al valor agregado. Tesis de licenciatura, Facultad de Derecho de Pontificia Universidad Católica del Perú.
- ZOLEZZI, Armando. 1983. El Impuesto a las Ventas: su evolución en el Perú. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 34.