

¿LA VENTA SUBYACENTE A UNA EXPORTACIÓN QUE OCURRE EN EL TERRITORIO NACIONAL ANTES DEL EMBARQUE SIEMPRE CALIFICA COMO TAL?

DOES THE SALE UNDERLYING AN EXPORT THAT OCCURS IN THE NATIONAL TERRITORY ALWAYS QUALIFY AS SUCH?

Adelita Luz Bernardo Manrique¹

Abogada de la UPC

luzmanrique1312@gmail.com

Lima – Perú

SUMARIO

- INTRODUCCIÓN
- LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS
- TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES
- LA VENTA SUBYACENTE QUE OCURRE EN EL TERRITORIO ANTES DEL EMBARGQUE COMO EXPORTACIÓN
- DE LA NECESIDAD DE UN CAMBIO NORMATIVO
- CONCLUSIONES

RESUMEN

La exportación de bienes es un supuesto que no se encuentra dentro del campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas (a continuación: IGV) porque no está establecido como un hecho cuya realización de origen al nacimiento de la obligación por tal tributo. Se trata, entonces, de un concepto inafecto natural o lógicamente.

¹ Abogada por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Distinguida por la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos con el premio José León Barandiarán - Hart a la Excelencia en Derecho. Con estudios en Derecho Tributario Internacional. Experiencia como docente en la Universidad Peruana de Computación e Informática. Ha sido asistente de Docente Universitario del Curso de Legislación Tributaria en la PUCP y Tutora del Curso Código Tributario de la UPC.

Ahora bien, en el primer párrafo del artículo 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Selectivo al Consumo, según su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, y modificatorias (en adelante: LIGV), se señala que la exportación de bienes, entre otros conceptos, no se encuentra afectada al IGV. Asimismo, de acuerdo al segundo párrafo, se considera exportación, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un 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.

Asimismo, conforme al tercer párrafo, para que las transferencias que ocurren en el territorio nacional se encuentren inafectas, el embarque de los bienes debe realizarse en un plazo no mayor de 60 días calendarios, o 240, cuando medien documentos emitidos por almacenes aduaneros o almacenes generales de depósito. En este último caso, además, la documentación debe cumplir con requisitos reglamentarios.

En ese orden, el propósito del presente artículo es analizar si: ¿la venta subyacente que ocurre en el territorio nacional antes del embarque se considera exportación de bienes en todos los casos? o ¿solo cuando se cumple con el embarque en los señalados plazos y/o la documentación tiene los requisitos reglamentarios?

A nuestro entender, de acuerdo a una lectura, interpretación literal, de la norma citada, para que la transferencia de un bien que ocurre antes del embarque se considere exportación, debe cumplirse con el plazo de embarque. Y, tratándose de ventas en donde medien documentos emitidos por almacenes, cumplirse con los requisitos reglamentarios. Sin embargo, y eso dependerá de cada caso en concreto, es posible argumentar que, pese al incumplimiento, estas ventas subyacentes se entienden como exportación, siendo fundamental, en este sentido, demostrar que el consumo se realizó fuera del Perú.

Lo indicado anteriormente, no resta contingencia a la situación descrita, por lo que, como resultado de nuestra investigación proponemos un cambio normativo.

ABSTRACT

The export of things is an assumption that is not within the scope of application of the IGV, because it is not established as a fact whose realization of origin at the birth of the obligation for such a tax. It is, then, a natural or logically inactive concept.

In the first paragraph of article 33 of the Law on the General Sales Tax, it is stated that the export of things is not affected by the IGV. Also, according to the second paragraph, it is considered export, the sale of movable property that a subject domiciled in the country performs in favor of a non-domiciled, regardless of whether the transfer of property occurs in the country or abroad, provided that said things are subject to the definitive export customs procedure.

According to the third paragraph, in order for the transfers that occur in the national territory to be inactive, the shipment of the things must be made within a period of 60 calendar days, or 240, when documents issued by customs warehouses or general deposit warehouses are mediated. In the latter case, in addition, the documentation must comply with regulatory requirements.

In that order, the purpose of this article is to analyze whether: the underlying sale that occurs in the national territory before shipment is considered to be the export of things in all cases? Or only when the shipment is complied with in the aforementioned deadlines and / or does the documentation have the regulatory requirements?

To our knowledge, according to a reading, literal interpretation, of the aforementioned rule, so that the transfer of a good that occurs before shipment is considered an export, the shipment term must be met. And, in the case of sales where documents issued by warehouses mediate, comply with the regulatory requirements.

However, and this will depend on each specific case, it is possible to argue that, despite the non-compliance, these underlying sales are understood as exports, being fundamental, in this sense, to demonstrate that the consumption was made outside of Peru.

The aforementioned, does not reduce the contingency to the situation described, so, as a result of our research we propose a normative change.

PALABRAS CLAVES

IGV, Aspecto espacial del IGV, Principio de territorialidad, Principio de imposición en el país de destino, Exportación de bienes, Venta subyacente que ocurre en el territorio nacional antes del embarque, Plazo de embarque, Requisitos de documentación.

KEYWORDS

IGV, Spatial aspect of the IGV, Principle of territoriality, Principle of taxation in the country of destination, Exportation of goods, Underlying sale that occurs in the national territory before shipment, Term of shipment, Documentation requirements.

INTRODUCCIÓN

La exportación de bienes es un supuesto que no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV porque no está establecido como un hecho cuya realización de origen al nacimiento de la obligación por tal tributo. De ese modo, podemos señalar que, se trata, de un concepto inafecto natural o lógicamente.

La legislación vigente en materia de este impuesto, señala que la exportación de bienes, entre otros conceptos, no se encuentra afecta al IGV. (Primer párrafo del artículo 33° de la de la LIGV).

Asimismo, en virtud de tal normativa, se considera exportación, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un 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 del artículo 33° de la LIGV)

De igual modo, las transferencias de bienes que ocurren en el territorio nacional antes del embarque se consideran exportaciones de bienes, y como tal inafectas del mencionado tributo, si es que, los mismos son embarcados en un plazo no mayor a 60 días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago, o, cuando medien documentos emitidos por almacenes aduaneros o almacenes generales de depósito, 240 días calendario contados a partir de la fecha que el almacén emita el documento, supuesto último en el cual, tal documentación debe cumplir con los requisitos reglamentarios(tercer párrafo del artículo 33° de la LIGV)

En ese orden, el propósito del presente artículo es analizar si: ¿la venta subyacente que ocurre en el territorio nacional antes del embarque se considera exportación de bienes en todos los casos? o ¿solo cuando se cumple con el embarque en los señalados plazos y/o la documentación tiene los requisitos reglamentarios?

A nuestro entender, de acuerdo a una lectura, interpretación literal, de la norma citada, para que la transferencia de un bien que ocurre antes del embarque se considere exportación, debe cumplirse con el plazo de embarque. Y, tratándose de ventas en donde medien documentos emitidos por almacenes, cumplirse con los requisitos reglamentarios.

Sin embargo, y eso dependerá de cada caso en concreto, es posible argumentar que, pese al incumplimiento, estas ventas subyacentes se entienden como exportación, siendo fundamental, en este sentido, demostrar que el consumo se realizó fuera del Perú.

Lo indicado anteriormente, no resta contingencia a la situación descrita, por lo que, como resultado de nuestra investigación proponemos un cambio normativo.

La fuente que sustenta nuestra postura es la doctrina. Por ese motivo, en el contenido de este artículo, el lector apreciará el análisis realizado al respecto. Además, se ha tenido en cuenta la exposición de motivos de los decretos legislativos que establecieron los plazos de embarque y el cumplimiento de los requisitos reglamentarios a los que se ha hecho referencia.

En ese orden, el siguiente artículo se encuentra estructurado de la siguiente manera:

En primer lugar, se desarrolla la estructura del Impuesto General a las Ventas. Para, posteriormente, tratar el tema de las exportaciones.

Seguidamente, analizamos cuando la venta subyacente que ocurre en el territorio antes del embarque se considera como exportación, y, como resultado de dicha labor, proponemos un cambio normativo.

LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Siguiendo la definición del literal a) de la Norma II del Código Tributario, según su Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y modificatorias (en adelante: Código Tributario), podemos señalar que, el IGV es un tributo clasificado como impuesto porque su cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Como tal, debe incidir en la capacidad del contribuyente.

El consumo como manifestación de capacidad contributiva que grava el IGV

En ese orden, el consumo resulta la manifestación de tal capacidad contributiva. Por lo tanto, este impuesto grava, entre otros, el consumo de bienes.

Ahora bien, siguiendo a LUQUE (1999-A), tenemos que, la imposición al consumo “grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta”. (Página 68)

Así las cosas, este tributo, conforme con dicho autor, es un impuesto indirecto al gasto porque la carga se traslada al consumidor a través de aumentos en el precio de los bienes y servicios, lo que conlleva, asimismo, a la disminución del ingreso, y, como tal, la del consumo.

Entonces, como conclusión de este punto, y basándonos en el mencionado autor, se aprecia que el IGV es un tributo por el cual se grava indirectamente al consumidor final quien es el que soporta en definitiva la carga económica.

Ámbito de Aplicación del IGV

Conforme al artículo 1° de la de la LIGV, este impuesto grava:

- a) La venta en el país de bienes muebles;
- b) La prestación o utilización de servicios 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 los caracteres técnicos del IGV:

Desde un punto de vista teórico, siguiendo a LUQUE (1999), se señala que el IGV, entre otros caracteres, debe favorecer la integración económica internacional. De modo tal que, el consumo deberá gravarse en el territorio donde esta riqueza se manifiesta. Así, las exportaciones de bienes no deben ser gravadas.

El aspecto espacial y territorial del IGV

Para el nacimiento de la obligación tributaria del IGV, los distintos supuestos establecidos en la norma, deben realizarse en el lugar en donde el Estado peruano ostenta potestad tributaria. Hablamos, entonces, del Principio de territorialidad, en virtud del cual, conforme al señalado autor, el impuesto debe incidir sobre el consumo interno.

De ese modo, uno de los aspectos de la hipótesis incidencia - la que, según ATALIBA (1969) es “la descripción legal de un hecho, la formulación hipotética, previa y genérica contenida en la ley” (página 66)- es el espacial que es la indicación de circunstancias de lugar contenida en el supuesto legal relevantes para la configuración del hecho imponible, esto último conforme con LUQUE (1999).

TRATAMIENTO DE LAS EXPORTACIONES

Ahora bien, a pesar de que las exportaciones no se encuentren dentro del campo de aplicación del IGV, la norma en materia de este impuesto establece, en el Capítulo IX, un tratamiento para aquellas, al que nos referiremos en el punto 3.5.

Así, en las exportaciones, se aplican dos principios, el de territorialidad y el de imposición en el país de destino, los que establecen, como veremos seguidamente, las razones por las que tales situaciones no se encontrarán sujetas a una imposición al consumo.

Del principio de territorialidad

Como hemos manifestado, uno de los aspectos que configuran el hecho imponible (acaecimiento de la hipótesis de incidencia en la realidad) en el caso del IGV, es el aspecto

espacial o territorial, definido como el lugar donde debe realizarse el hecho concreto para verificar si el Estado es competente para gravar ese hecho o no.

Para LUQUE (1999), “la aplicación del principio de territorialidad supone establecer dónde se encuentran situados los diversos bienes y servicios al momento de ocurrir el aspecto material de la hipótesis de incidencia” (páginas 83 y 84)

Luego concluye que: “(...) el elemento jurisdiccional del hecho imponible define el ámbito espacial del impuesto, pues permite establecer cuándo las operaciones encuadradas en los hechos imponibles que contempla la ley deben considerarse vinculadas al país que aplica el tributo, para quedar por ello sometidas a imposición”. (Página 86).

Sostiene, asimismo, siguiendo a BALBI que,

“(…) dado que, por las características del IVA, su base de imposición está configurada por el consumo final realizado en el interior del país, en principio deberán imponerse todas las operaciones que resulten vinculadas con ese consumo. Sin embargo, como los hechos imponibles que considera este impuesto se encuentran constituidos por operaciones, la forma de obtener ese resultado consiste en definir su territorialidad tomando en cuenta el lugar en el que aquéllas se reputan realizadas, incluyendo las importaciones”. (Página 86)

Del principio de imposición exclusiva en el país de destino:

RODRÍGUEZ (1999) indica que, en relación al criterio jurisdiccional, el IGV recoge el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, por el que se desgravan las exportaciones de bienes, por ende, la imposición tiene lugar en el país en el cual se efectuarán los consumos. Entonces, se busca gravar los consumos realizados en el país y no los de fuera, en tanto esta última situación conllevaría a desconocer la limitación territorial del impuesto.

Para LUQUE (1999), por aplicación de este principio, el impuesto corresponde al país en el que tiene lugar el consumo final del bien. De ese modo, la incidencia resulta en el lugar

donde la riqueza se manifiesta. Con lo cual, no deben gravarse los bienes y servicios que se consumen fuera del país.

En ese orden, las exportaciones de bienes, no se encuentran afectas al IGV porque la capacidad contributiva, esto es, el consumo de los mismos, se expresa en el exterior, y, no en el Perú.

Tratamiento de la exportación de bienes en la Ley del Impuesto General a las Ventas

1. La exportación es un concepto fuera del ámbito de aplicación del impuesto:

De acuerdo con la normatividad en materia de IGV, la exportación de bienes es un supuesto que no se encuentra dentro de su ámbito de aplicación, como tantas veces lo hemos indicado.

En efecto, conforme al referido artículo 1º de la LIGV, los supuestos gravados con tal tributo son: a) La venta en el país de bienes muebles; b) la prestación o utilización de servicios en el país; c) los contratos de construcción; d) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Y, e) la importación de bienes.

Como se observa, la exportación, al no encontrarse listada, no resulta gravada con el IGV. Resultando, por ende, una operación inafecta natural o lógicamente. En palabras de RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN citado por ALVA MATEUCCI “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. Entonces no se necesita un dispositivo legal para que establezca la relación de hechos inafectos”.

2. Tratamiento de las exportaciones en la LIGV

Si bien la exportación es un concepto fuera del campo de aplicación del impuesto, la normatividad en materia de este tributo contempla un tratamiento. Ello, entendemos, con el propósito que se cumplan con los principios de territorialidad y de imposición exclusiva

en el país de destino. Y, además, se logre que el impuesto fomente la integración económica, carácter técnico referido con anterioridad.

Así, de acuerdo al primer párrafo del artículo 33° de la LIGV, la exportación de bienes no está afectada al impuesto.

Siendo el caso remarcar que, se considera exportación de bienes, conforme con el segundo párrafo de dicho artículo, 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.

Ahora bien, conforme a tal tratamiento, regulado en los artículos 34° y 35° de la LIGV, el exportador tiene el beneficio de un saldo a su favor, constituido por el IGV que grava la compra de bienes y/o servicios destinados a exportaciones. Este saldo, se aplica como crédito fiscal contra el IGV débito que le resulte al contribuyente, el exceso puede ser materia de compensación contra pagos a cuenta y/o regularización del Impuesto a la Renta, ITAN, y otro tributo que sea ingreso del tesoro público, y, puede ser susceptible, en último caso, de devolución.

En ese orden, vale preguntarnos ¿cuál es la operación que se inafecta en este artículo 33°? ¿La exportación de bienes? O ¿la venta subyacente a esta importación?

3. La venta subyacente a la exportación bienes no se encuentra afectada al IGV

En nuestra opinión, la inafectación es a la venta subyacente, mas no a la propia exportación pues este concepto no se encuentra dentro del campo de aplicación del impuesto. Con la redacción que tiene la norma desde el 2012, consideramos que este punto ya no es controvertido, o, lo es menos que antes, tal y como lo sostienen, RAMOS y AGÜERO (2014).

Al respecto, LUQUE (1999) manifiesta que,

“Como sabemos, la Ley del IGV establece que la exportación de bienes no está afectada al Impuesto. En puridad tal inafectación resultaría innecesaria; toda vez que la operación

aduanera de exportación nunca estuvo ni está gravada, al no haber sido incluida en la relación de hechos gravados con el impuesto.

La exportación supone únicamente la salida del bien del territorio para su consumo en el exterior, no siendo, de modo alguno, una transferencia en sí misma. La transferencia si la hay, tiene lugar generalmente antes y ocasionalmente inmediatamente después de la exportación, pudiendo haber inclusive exportaciones sin que medie transferencia del bien exportado”. (Páginas 90 y 91)

En ese sentido, siguiendo igualmente a LUQUE (1999) y, ahora a VILLANUEVA (2009), lo correcto es que la inafectación contenida en el referido artículo 33° de la LIGV, es respecto a la venta subyacente a la exportación del bien, es decir, aquélla venta que puede producirse en el territorio peruano pero que tiene como propósito la remisión al exterior.

Así, VILLANUEVA (2009) señala que:

“(…) ante la posibilidad de que la venta se configure antes del inicio del trámite de exportación, la Ley del IGV prevé en su artículo 33° la inafectación de la exportación de bienes. De notarse que la exportación como tal no es una operación gravada con el IVA, por lo que la referida inafectación, en realidad, se refiere a la venta internacional subyacente a la exportación de bienes” (página 404)

LA VENTA SUBYACENTE QUE OCURRE EN EL TERRITORIO ANTES DEL EMBARQUE COMO EXPORTACIÓN

La venta subyacente se entiende como exportación si se realiza en el plazo establecido

Ahora bien, como ya se ha señalado reiteradamente, de acuerdo al tercer párrafo del artículo 33° de la LIGV, la transferencia de propiedad de bienes materia de exportación ocurrida en el país hasta antes del embarque, se considera exportación, si los bienes objeto de venta son embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo.

Igualmente, si en tal venta median 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 misma no está afectada si el embarque se efectúa en un plazo no mayor a doscientos cuarenta (240) días calendario contados a partir de la fecha en que el almacén emita el documento.

Para tal efecto, en el numeral 9) del artículo 9° del Reglamento de la LIGV, según el Decreto Supremo N° 29-94-EF, y modificatorias (en adelante: RLIGV) se establecen los requisitos de la documentación. Siendo relevante precisar que, en caso de incumplimiento, la venta subyacente se considera exportación si el embarque se realiza en el referido plazo de 60 días calendario.

Así, tal norma señala:

“9) Para efecto de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 33° del Decreto se entenderá por documentos emitidos por un Almacén Aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o un Almacén General de Depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, a aquellos que cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos mínimos: a) Denominación del documento y número correlativo. Tales datos deberán indicarse en el comprobante de pago que sustente la venta al momento de su emisión o con posterioridad en la forma en que establezca la SUNAT. b) Lugar y fecha de emisión. c) El nombre, domicilio fiscal y RUC del Almacén Aduanero o Almacén General de Depósito. d) El nombre del vendedor (depositante) que pone a disposición los bienes, así como su número de RUC y domicilio fiscal. e) El nombre del sujeto no domiciliado que dispondrá de los bienes. f) Dirección del lugar donde se encuentran depositados los bienes. g) La clase y especie de los bienes depositados, señalando su cantidad, peso, calidad y estado de conservación, marca de los bultos y toda otra indicación que sirva para identificarlos. h) Indicación expresa que el documento otorga la disposición de los bienes depositados a favor del sujeto no domiciliado en tales recintos. i) La fecha de celebración de la compraventa entre el vendedor y el sujeto no domiciliado, referidos en los literales d) y e), y de ser el caso, su numeración, la cual permita determinar la vinculación de los bienes con dicha compraventa. j) El valor de venta de los bienes. k) La fecha de entrega de los bienes al

Almacén Aduanero o Almacén General de Depósito. l) La firma del representante legal del Almacén Aduanero o Almacén General de Depósito. m) Consignar como frase: "Certificado - 3er. párrafo del Artículo 33° Ley IGV".

De acuerdo a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 33° del Decreto, en aquellas ventas que realicen sujetos domiciliados a favor de un sujeto no domiciliado en las que los documentos emitidos por un Almacén Aduanero o Almacén General de Depósito no cumplan los requisitos señalados en el presente numeral se condicionará considerarlas como exportación 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."

Así las cosas, si los bienes no se embarcan en tales plazos, según el cuarto párrafo de este artículo 33° de la LIGV, entonces, se entiende que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del IGV, según corresponda.

Como se aprecia, en el caso de transferencias que ocurren en el territorio nacional antes del embarque, para que la venta subyacente se considere exportación de bienes, es necesario que se cumpla con un plazo, pues, de lo contrario, este hecho se encontrará dentro del campo de aplicación del impuesto, resultando gravado o exonerado según corresponda. Y, no solo eso, si no que la persona solo podría considerar el IGV que grava sus compras de bienes y servicios como crédito fiscal, el cual no puede ser materia de compensación ni devolución al no tratarse de un saldo a favor por exportación.

Ese es el tratamiento general que se le debe dar a este tipo de operaciones. Y es la interpretación más conservadora que los contribuyentes, consideramos, deberían seguir. En otras palabras, debe ser la regla general.

En este punto, es relevante señalar las razones que expuso el legislador para establecer el plazo de embarque en operaciones como las comentadas. De este modo, de acuerdo a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1108, norma que modificó el artículo 33° de la LIGV en el 2012, tenemos que, la inexistencia de un plazo para efectuar el despacho de exportación definitiva desde la entrega al adquirente, puede generar que, en la fiscalización, la SUNAT no tenga certeza si debe considerarla inafecta o no. Por tal razón, se condicionó que el embarque se realice en determinado plazo, el cual cubre

cualquier contingencia que se presente. Finalmente, se afirma que, en general, de acuerdo al sistema de aduanas, el tiempo promedio estimado entre la fecha de emisión del comprobante de pago y el embarque resulta inferior.

Por su parte, en la Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1119, norma que también modificó el referido artículo 33°, se señala que el plazo de 60 días calendarios, tratándose de supuestos donde existan documentos emitidos por los almacenes, se extiende a 240 días, por la mecánica de estas operaciones, ya que, en estos casos, se requiere de un período de permanencia de los bienes mayor antes de la salida definitiva. Asimismo, a fin de garantizar el control por parte de la Administración Tributaria, se han establecido condiciones y requisitos.

En ese orden, vemos que el legislador acepta que la venta subyacente interna que ocurre en el territorio nacional antes del embarque es una exportación, y, por ende, se encuentra inafecta al IGV, en tanto el bien sea exportado en forma definitiva en el plazo establecido, y, cumpliendo las condiciones, de ser el caso. Habiéndose establecido tal circunstancia a fin de garantizar que las facultades de verificación y fiscalización del fisco se ejerzan adecuadamente. Lo cual, nos parece del todo válido de modo general.

Sin embargo, y conforme lo expondremos a continuación, consideramos que en casos donde los embarques no se cumplen en los plazos establecidos, o, la documentación no reúne los requisitos establecidos reglamentariamente, podría, como excepción, alegarse que las transferencias ocurridas en el territorio nacional se consideran exportación, y, como tal no se encuentran afectas al IGV, con la condición que se cumpla con la finalidad de la norma, esto es, que la SUNAT tenga la forma de controlar que efectivamente el bien fue remitido al exterior, correspondiéndole al contribuyente probar tal circunstancia.

Posibilidad de considerar como exportación la transferencia de propiedad del bien ocurrida en el territorio nacional cuyo embarque se realice fuera del plazo y/o incumpliendo requisitos formales

En primer lugar, es fundamental precisar que la postura que se desarrollará a continuación es una opinión personal, la cual asumiríamos ante una eventual defensa en la que, por las características de la operación, el embarque se haya tardado un poco más del plazo establecido. Siendo que, no se plantea el incumplimiento del mismo per se. Pues, de lo

que se trata, es formular argumentos, ante el suceso excepcional que ello ocurra. Por lo tanto, no se trata tampoco que el lector asuma como ciertas las razones y, por ende, decida embarcar fuera del plazo establecido, pues dicho actuar será altamente contingente.

Tampoco, desearíamos que las razones se presenten en impugnaciones ante las autoridades competentes, toda vez que, para ello es indispensable analizar la circunstancia en concreto.

Así las cosas, seguidamente debemos señalar que se tratan de situaciones en donde el embarque se efectuó en un plazo adicionalmente razonable, en las que el contribuyente debería probar al fisco cuáles fueron las circunstancias que le impidieron cumplir con lo establecido. Además, de demostrar finalmente que, así se haya efectuado luego del plazo, el bien ha sido exportado, y, como tal, consumido en el exterior.

Se hablaría de días, la definición cuantitativa, quedaría, entonces, a criterio del funcionario de la SUNAT, valorando para ello, los medios presentados para acreditar el retraso.

Sustentamos nuestra apreciación, en la estructura del IGV. Como lo hemos desarrollado en este trabajo, la obligación tributaria por este impuesto, nace cuando, entre otros, se cumple con el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia.

En ese orden, para que la venta en el país de bienes muebles, se encuentre gravada, la transferencia debe realizarse en el territorio peruano. Y, el consumo, como manifestación de la capacidad contributiva, efectuarse en el mismo. Ello, teniendo en cuenta, además, los Principios de Territorialidad y de Imposición en el país de destino.

Pues bien, en el caso de las ventas ocurridas antes del embarque en donde se incumplen los plazos, pero en las cuales se prueba que la exportación definitiva sucedió, estaríamos ante la misma situación descrita, esto es, que, el consumo de los bienes tiene lugar fuera del Perú. Por lo que, consideramos razonable señalar que en tales circunstancias cabría entender la operación como exportación. Hablamos, pues de una interpretación en base a la razón de ser de las normas, y, adicionalmente, a un criterio histórico.

En efecto, como lo hemos manifestado, el legislador señala que las ventas subyacentes se consideran exportación de bienes por la estructura del impuesto. De este modo 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, se entiende exportación, siempre y cuando tales bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.

Entonces, la razón de ser de la norma, es calificar como exportación tales circunstancias, y, en consecuencia, inafectarlas de este impuesto. Ahora bien, debemos tener en cuenta, que no solamente se trata de no gravar, si no que, adicionalmente, al reconocerse que es una exportación, el contribuyente tendrá el beneficio del saldo a favor por exportador.

Asimismo, debemos tener en cuenta la finalidad de establecer plazos para el embarque. Como se ha referenciado, el propósito de tal condición obedece a facilitar las labores de fiscalización y control de la SUNAT. Por lo tanto, a nuestro criterio, si estamos ante una operación en la que, pese al transcurso adicional del tiempo, se pone a disposición del fisco elementos que le permitan ejercer tales facultades en condiciones adecuadas, entonces, resulta válido analizar la naturaleza de la operación, y, en el supuesto se verifique el consumo en el exterior, considerar todo como una exportación.

Tal sustento, también cabe ser aplicado en los casos de ventas subyacentes en donde medien documentos emitidos por almacenes en los que no se cumplieron los requisitos reglamentarios, uno porque, a pesar de que la ley señala que los detalles se precisan vía decreto supremo, los parámetros de tales requisitos no están en la misma, y, por ende, podría tratarse de un atentado al Principio de Reserva de Ley. Y, porque, en substancia, no en forma, igual se trata de una venta subyacente a una exportación embarcada. Entonces, si se incumple un requisito formal no trascendente, que pueda ser probado de otra manera, o pueda ser subsanado, es posible se aplique el mismo derecho de considerar la misma como una exportación.

Pese a lo expuesto, no podemos asegurar que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y/o el Poder Judicial compartan tal postura, máxime si se tiene en cuenta lo señalado por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en virtud del cual, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni

extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en virtud del cual, se podría mencionar que el argumento implicaría una interpretación extensiva de la norma de exportación a un caso que no es calificado como tal. No es propósito del presente trabajo, analizar este punto al detalle, pues al respecto tenemos una postura - la cual puede revisar en RAMOS y AGÜERO (2014) - que podría rebatir tal apreciación. En efecto, nuestra intención es que el lector conozca la contingencia que se presenta, y evitar que se incumpla con el embarque en el tiempo establecido y/o con los requisitos formales de manera general.

Por ese motivo, como resultado de esta investigación, proponemos un cambio a la legislación, en el siguiente sentido:

DE LA NECESIDAD DE UN CAMBIO NORMATIVO

En el orden de ideas planteado, consideramos importante modificar la LIGV, de esta forma:

Señalar en el tercer párrafo del artículo 33° que las ventas que ocurren en el territorio nacional antes del embarque califican como exportación siempre que se cumplan con los plazos. Sin embargo, en los casos que el embarque se realice en fecha posterior, situación en la que el contribuyente deberá justificar el retraso, esta transferencia también se considera exportación en la medida que, como resultado de una fiscalización realizada por la SUNAT, se demuestre objetivamente que el consumo se efectuó en el exterior. Por ende, en tales circunstancias, el fisco debería siempre ejercer sus facultades.

De igual manera, en los casos de ventas subyacentes en las que medien documentos emitidos por almacenes, y los mismos no reúnan los requisitos establecidos, la operación no califica como exportación, salvo que el incumplimiento resulte intrascendente, pueda ser subsanado, y el contribuyente pueda demostrar el embarque del bien y el consumo del mismo fuera del territorio nacional.

Con ello, se atendería a la estructura del impuesto, y se tomaría en cuenta los valores de los principios de territorialidad e imposición en el país de destino al que hemos hecho referencia.

Además, se cumpliría con la finalidad del establecimiento del plazo, y de los requisitos formales, pues como las operaciones serían fiscalizadas siempre, entonces, el contribuyente permitiría al fisco desarrollarlas adecuadamente, en tanto debe probar los motivos del retraso y que cuenta con documentación que a pesar de no cumplir cabalmente la norma reglamentaria permite acreditar el consumo del bien fuera del Perú.

De igual forma, atendiendo a un criterio de igualdad, en cuyo caso se encontraría inmerso el derecho a la igualdad establecido en la Constitución, no se aprecia una situación distinta entre aquel exportador que embarca en 60 días, de aquel que lo hace, por ejemplo, en 67, pues, pese al exceso de los 7 días, este se encuentra en la misma situación del primero ya que, finalmente, exportará el bien y su consumo se verificará en el exterior. En todo caso, este es un punto que merece un mayor análisis desde el punto de vista constitucional, fin que no se persigue en el presente artículo y que no ha sido desarrollado a profundidad.

De otro lado, entendemos que el considerar como venta de bienes muebles en el país, a una exportación no embarcada en el plazo establecido, implica sancionar la negligencia o deficiencia del exportador. En ese orden, estaríamos frente a una infracción al plazo, y no, al cambio en la naturaleza jurídica de la operación. Por ende, lo que correspondería sería establecer sanciones pecuniarias proporcionales al hecho incumplido. Así las cosas, la sanción no podría ser gravar la operación como venta local, y, además, entender que las compras destinadas a esta exportación solo pueden considerarse como crédito fiscal, mas no, como saldo a favor del exportador. Ello, por cuanto se incumple con los principios de la facultad sancionatoria del fisco, y, porque, en algunos casos, podría tonarse la medida confiscatoria, lo que podría generar cuestionamientos constitucionales en las vías correspondientes.

Entonces, en aquellos casos en donde los plazos hayan excedido y/o se incumplen formalidades, pero no se demuestre el retraso, tampoco se aprecie la idoneidad de los medios probatorios, y, por ende, se acredite que el consumo fue en el territorio nacional, entonces, la operación será una venta en el país de bienes muebles, resultando afecta o exonerada del IGV, según corresponda. Y ello resultaría así, debido a que la naturaleza de la transferencia en los hechos responde a una venta y no a una exportación, es decir,

se verifica el acaecimiento del hecho imponible contenido en la hipótesis de incidencia en la realidad, lo que genera el nacimiento de la obligación tributaria del IGV.

Así las cosas, el cambio propuesto sería el siguiente:

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, para lo cual, deberá tenerse en cuenta que la documentación debe permitir ejercer un adecuado control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria en el sentido de que el consumo de los bienes se realice en el exterior.

Vencidos los plazos señalados en el párrafo anterior sin que se haya efectuado el embarque, o verificado el incumplimiento de los requisitos reglamentarios, 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, salvo que el retraso sea razonable, se encuentre justificado documentariamente, y/o la documentación demuestre que el consumo de tales bienes tuvo lugar íntegramente en el exterior.

CONCLUSIONES

- La exportación de bienes es un supuesto que no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV porque no está establecido como un hecho cuya realización de origen al nacimiento de la obligación por tal tributo.

- La exportación es, entonces, un concepto inafecto natural o lógicamente.
- La legislación vigente en materia de este impuesto, señala que la exportación de bienes, entre otros conceptos, no se encuentra afecta al IGV.
- Se considera exportación, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un 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.
- De igual modo, las transferencias de bienes que ocurren en el territorio nacional antes del embarque se consideran exportaciones de bienes, y como tal inafectas del mencionado tributo, si es que, los mismos son embarcados en un plazo no mayor a 60 días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago, o, cuando medien documentos emitidos por almacenes aduaneros o almacenes generales de depósito, 240 días calendario contados a partir de la fecha que el almacén emita el documento, supuesto último en el cual, tal documentación debe cumplir con los requisitos reglamentarios (tercer párrafo del artículo 33° de la LIGV)
- A nuestro entender, de acuerdo a una lectura, interpretación literal, de la norma citada, para que la transferencia de un bien que ocurre en el territorio peruano antes del embarque se considere exportación, y, la venta subyacente no se encuentre gravada con el IGV, debe cumplirse con el plazo establecido para el embarque de los bienes.
- Igualmente, en los casos de las transferencias en las que median documentos emitidos por los almacenes, se deben de cumplir con los requisitos reglamentarios, pues, de lo contrario, la operación no se entenderá como exportación.
- Sin embargo, y eso dependerá de cada caso en concreto, es posible argumentar que, pese al incumplimiento, esta venta subyacente se considere como exportación, e inafecta del tributo, siendo fundamental, en este sentido, demostrar que el consumo se realizó fuera del Perú.

- Como la posición enunciada no deja de ser contingente, proponemos se cambie la norma legal en el siguiente sentido:

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, para lo cual, deberá tenerse en cuenta que la documentación debe permitir ejercer un adecuado control y fiscalización por parte de la Administración Tributaria en el sentido de que el consumo de los bienes se realice en el exterior.

Vencidos los plazos señalados en el párrafo anterior sin que se haya efectuado el embarque, o verificado el incumplimiento de los requisitos reglamentarios, 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, salvo que el retraso sea razonable, se encuentre justificado documentariamente, y/o la documentación demuestre que el consumo de tales bienes tuvo lugar íntegramente en el exterior.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Fuentes bibliográficas

- VILLANUEVA, W (2009) “Estudio del Impuesto al Valor agregado en el Perú. Análisis, Doctrina y Jurisprudencia”. Tax Editor, Lima.

Fuentes electrónicas

- ALVA, M. La inafectación lógica y la inafectación legal en el Impuesto General a las Ventas. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/11/08/la-inafectacion-logica-y-la-inafectacion-legal-en-el-impuesto-general-a-las-ventas/>
- ATALIBA, G (1969) Hipótesis de incidencia tributaria. Recuperado de https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf
- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1108. Recuperado de <http://www.conexiontributaria.com/descargas/Exposición%20de%20Motivos/EX-DL-1108.pdf>
- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 1119. Recuperado de <http://www.conexiontributaria.com/descargas/Exposición%20de%20Motivos/EX-DL-1119.pdf>
- LUQUE, J (1999-A) “El Aspecto Espacial en las Hipótesis de afectación del Impuesto General a las Ventas”. Ponencia efectuada en el Primer Congreso Institucional “El Sistema Tributario Peruano: Propuesta para el 2000. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/29_05_CT26_JLB.pdf
- LUQUE, J (1999) “Tratamiento de las exportaciones de bienes y servicios en el IGV”. Presentaciones en PPT. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/Luque_28-10-09.pdf
- RAMOS, J y AGÜERO, A (2014) “Sobre el concepto de exportación en el IGV: Antes y después del Decreto Legislativo N° 1119. Informe especial publicado en el Informativo Caballero Bustamante N° 776, Primera Quincena, febrero 2014. Recuperado de http://www.academia.edu/6309999/Sobre_el_concepto_de_exportación_en_el_IGV_Antes_y_después_del_Decreto_Legislativo_N_1119
- RODRÍGUEZ, C (1999) La imposición al Consumo en el Perú: Análisis y Perspectivas. Ponencia efectuada en el Primer Congreso Institucional “El Sistema

Tributario Peruano: Propuesta para el 2000. Recuperado:
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/32_08_CT26_CRD.pdf