

LA VENTA DE BIENES MUEBLES EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV) ¿ES NECESARIA LA TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD CIVIL?

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ

Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima y de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima.
Maestr en Asesoría Fiscal por la Universidad Navarra de España.

SUMARIO:

I. Introducción.- II. Examen de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre el concepto de venta para efectos del IGV.- III. La definición del hecho gravado venta en la Ley y su reglamento: 1. La concepción jurídica del hecho gravado venta; 2. ¿Es necesaria la transmisión de propiedad o basta actos o contratos que conlleven dicha transferencia?; 3. La aplicación supletoria del Código Civil no es procedente para la definición del hecho gravado venta.- IV. La concordancia entre la definición del hecho gravado venta (elemento objetivo) y el momento en que esta se perfecciona (elemento temporal) ratifican la tesis de la improcedencia de la aplicación supletoria del Derecho Civil.- V. El procedimiento de exportación y el momento en que se entiende perfeccionada.- VI. Las exportaciones especiales: (i) Exportaciones indirectas (ii) "Exportación en cadena", las ventas sucesivas que desembocan en la salida de los bienes de territorio nacional.- VII. La territorialidad del hecho gravado venta en las transacciones internacionales.- VIII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La configuración del hecho gravado venta de bienes muebles en el país puede definirse jurídicamente desde dos perspectivas: (i) la denominada perspectiva económica y (ii) la denominada perspectiva jurídica. En aquella se define el hecho gravado en función al poder de disposición sobre el bien, mientras que en esta en función a la transmisión del derecho de propiedad.

En nuestra legislación, de una lectura de la definición de venta contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas, Texto Único Ordenado aprobado mediante el Decreto Supremo No. 055-99-EF (en adelante, la Ley), se podría llegar a la conclusión de que nos habríamos adscrito a la perspectiva económica para definir el hecho gravado venta, porque la Ley hace referencia a "cualquier transferencia de bienes a título oneroso", concepto dentro del cual podría encajar no solo la venta o actos que conlleven la transmisión de propiedad sino también otros actos que transmitan bienes a título oneroso, como el derecho de superficie, el fideicomiso u otros.

Sin embargo, la colaboración reglamentaria en este caso es necesaria porque permite apreciar con claridad que la opción legislativa para definir el hecho gravado venta es la perspectiva jurídica, conforme a la cual, el hecho gravado venta se configura con los actos o contratos que generen la transmisión de propiedad.

Aclarada esta situación, intentaremos averiguar si la configuración del hecho gravado venta, tal como está regulado en la Ley, requiere la transferencia de propiedad civil, para lo cual es pertinente examinar la relación entre el concepto legal de venta y su precisión reglamentaria, así como la aplicación del derecho supletorio en los conceptos no definidos en el texto de la Ley.

II. EXAMEN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE EL CONCEPTO DE VENTA PARA EFECTOS DEL IGV

Haciendo una revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal podemos apreciar que no existe uniformidad de criterios para delimitar cuándo se produce la transferencia de propiedad, si en el momento 1, en el 2 o en el 3.



Veamos las distintas resoluciones del Tribunal Fiscal.

En la Resolución No. 4784-S-2003, de 22 de agosto de 2003, el Tribunal Fiscal señala que "(...) de las normas expuestas se desprende que para que nazca la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas es necesario que exista una venta, verificándose el hecho imponible con la existencia de venta y no en el momento en que jurídicamente se transfiera la propiedad", con lo cual, este pronunciamiento parece sostener que la venta se realiza en el momento 1.

En la Resolución No. 865-3-2001, de 17 de agosto de 2001, el Tribunal Fiscal ha declarado que deben considerarse "(...) como operaciones gravadas aquellas en las que ya existió la obligación de transferir la propiedad del bien al haber acuerdo en el precio y la cosa" (igual criterio en las Resoluciones Nos. 817-4-1997, 965-4-1997). Asimismo, en la Resolución No. 865-3-2001, de 17 de agosto de 2001, el Tribunal Fiscal señala: "Que, (...) no es necesario que se cancele el total del precio de la venta realizada para que dicha operación resulte gravada, por cuanto los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o su puesta a disposición estarán gravados, siempre y cuando al momento de realizarse el pago anticipado ya hubiera surgido la obligación de transferir la propiedad" (el énfasis es agregado), con lo cual este pronunciamiento parece situarse en el momento 2.

En la Resolución No. 620-S-2004, de 4 de febrero de 2004, el Tribunal Fiscal señala que "(...) en lo que respecta a cuándo se entiende transferida la propiedad de un bien, la legislación del Impuesto General a las Ventas no ha efectuado precisión alguna, por lo que es necesario recurrir al Código Civil para determinar la transmisión de propiedad de los bienes muebles, para lo cual el artículo No. 947 del indicado cuerpo legal prevé que la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente". Agrega el Tribunal "en cuanto a la determinación de la fecha de entrega del bien para efectos tributarios, se entiende por entrega de un bien la fecha en que este queda a disposición del adquirente", con lo cual este pronunciamiento se sitúa en el momento 3.

III. LA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO VENTA EN LA LEY Y SU REGLAMENTO

I. La concepción jurídica del hecho gravado venta

Frente a esta indefinición jurisprudencial es necesario examinar si, conforme a la legislación del IGV, la transferencia de propiedad civil es necesaria para la configuración del hecho imponible

venta y la consecuente generación de la obligación tributaria, para lo cual vamos a transcribir los textos legales correspondientes. Veamos:

- Venta es "todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso" (Ley, artículo 3, inciso a). Según el Reglamento de la Ley, aprobado mediante Decreto Supremo No. 136-96-EF, venta es "todo acto que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados" (Reglamento, artículo 2, numeral 3).
- De otro lado según la Ley "la obligación tributaria se origina cuando se emite el comprobante de pago conforme al Reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero" (Ley, artículo 4, inciso a).
- Se entiende por entrega la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente (Reglamento, artículo 3.1, inciso a) y el comprobante de pago debe emitirse en ocasión de su entrega o en el momento en que se efectúe el pago, lo que ocurra primero (Resolución de Superintendencia No. 07-99/SUNAT, artículo 5, inciso a).

Conforme puede apreciarse, la Ley hace referencia a "todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso", definición que es imprecisa porque no se puede apreciar de su contenido qué tipo de transferencias a título oneroso encajan en el hecho gravado venta, si cualquier transferencia de derechos a título oneroso (caso del derecho de superficie, usufructo, fideicomiso, venta, permuta) o solo la transferencias de propiedad civil sobre bienes muebles o inmuebles (caso de la venta, permuta, adjudicación en pago, etc.).

Precisamente, esta indefinición de la Ley en la determinación del hecho gravado venta, da lugar a que EMILFORK SOTO¹, una autora chilena sostenga que:

"La Ley peruana pudiera estimarse que hace excepción a esta concepción jurídica del hecho gravado (la que conceptúa el hecho gravado venta como transferencia de propiedad). Eñ, por cuanto, al definir la venta prescinde de la referencia a la 'transferencia de dominio'. En efecto, conforme al artículo 3 a) 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"

Agrega la autora Chilena que "(...) la circunstancia de que hayamos podido disponer solo del texto de Ley nos impide afirmar categóricamente que se trate de una concepción económica (la que conceptúa el hecho gravado venta como cualquier transferencia o disposición de derechos a título oneroso)".

No le falta razón a la autora chilena, cuando indica que el texto de la Ley peruana parece adscribirse a las corrientes que definen el hecho gravado venta sin necesidad de requerir la transmisión de propiedad, aunque agrega que su conclusión no es categórica porque no pudo acceder al texto del Reglamento.

Por tal razón, a fin de construir el mensaje normativo completo es necesario revisar la Ley concordada con su Reglamento. Conforme a la norma reglamentaria, se puede apreciar que el hecho gravado venta requiere de un acto o negocio que conlleve la transferencia de propiedad.

Así, la venta como hecho gravado requiere actos o negocios que conlleven la transmisión de propiedad, en contraste con otros ordenamientos en que basta la transmisión de derechos o del

¹ EMILFORK SOTO, Elizabeth. *El Arretrato al Valor Agregado*, Editorial Jurídica, Congreso, 1999, p. 53.

poder de disposición de bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario (Sexta Directiva¹, artículo 5, numeral 1) o que otorgue a quien reciba los bienes la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario (Uruguay, Ley del IVA, artículo 2, inciso A), denominadas estas otras corrientes como "concepción económica para definir el hecho gravado venta", porque no solo involucran negocios que transfieran propiedad sino negocios que transfieran derechos que den el poder de disposición sobre los bienes.

Sobre la base de lo expuesto, podemos concluir que nuestra Ley del IGV se acoge a la concepción jurídica del hecho gravado venta concordando la Ley con su Reglamento.

2. ¿Es necesaria la transmisión de propiedad o basta actos o contratos que conlleven dicha transferencia?

Ahora bien, es necesario definir si los actos o negocios "deben transferir bienes a título oneroso", como dispone el artículo 3, inciso a) de la Ley o basta que "conlleven la transmisión de propiedad", como establece el artículo 2, numeral 3 del Reglamento.

Sobre el particular podemos observar que, si nos atenemos a la idea que el texto de la Ley prevalezca sobre el Reglamento, el hecho gravado venta requeriría "actos que transfieran la propiedad sobre bienes muebles o inmuebles" y no solo actos que "conlleven la transferencia de propiedad", lo cual conduciría a un imposible jurídico en nuestro sistema de Derecho Civil, porque ningún acto o negocio "transfiere propiedad", puesto que los contratos o negocios son obligacionales, esto es, generan la obligación de transferir propiedad pero no transfieren bienes a título oneroso (no generan efectos reales como dispone la Ley), por lo que, la definición normativa de venta contenida en la Ley conduciría a un imposible jurídico.

De modo que, la Ley del IGV, cuando señala que es venta todo acto por el cual se transfieren bienes, debe entenderse en armonía con su reglamentación (artículo 2, numeral 3), conforme a la cual, el acto no transfiere propiedad sino que "debe conllevar la transmisión de propiedad", esto es, debe generar la obligación de transferir la propiedad, aunque no la transfiera efectivamente, lo cual es más apropiado y coherente pues concuerda con nuestro sistema de Derecho Civil.

Esta colaboración reglamentaria no desnaturaliza la definición legal sino, antes bien, la concretiza y la hace más coherente y viable con nuestro sistema legal, pudiendo extraerse de la lectura concordada de ambas normas, un mensaje normativo coherente y claro, la venta para efecto del IGV se configura con actos que conlleven la transmisión de propiedad.

En ese sentido, la colaboración reglamentaria encaja dentro de los parámetros de la reserva de Ley señalados por el Tribunal Constitucional (Expediente No. 2672-2002-AA/TC), conforme al cual, "La reserva de ley permite remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, único y exclusivamente cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, es decir cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla" (el énfasis es agregado)

En consecuencia, podemos concluir que el concepto de venta de la Ley ("toda transferencia de bienes a título oneroso"), concordada con su Reglamento, debe entenderse que alude a actos, negocios o contratos que "conlleven la transmisión de propiedad", motivo por el cual, habiendo definido la Ley y su Reglamento, que el hecho gravado venta se configura con los actos que conlleven la transmisión de propiedad, basta que exista el contrato y que produzca los efectos que le son

¹ La Sexta Directiva de la CEE ha sido sustituida por la Directiva No. 2006/112/CE de 28 de noviembre de 2006.

propios, esto es, la generación de la obligación de transferir el derecho de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles.

3. La aplicación supletoria del Código Civil no es procedente para la definición del hecho gravado venta

En este orden de ideas, 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 otras palabras, el derecho supletorio tiene como función "suplir, subsanar o cubrir las insuficiencias regulatorias de las fuentes formales explícitas del derecho".³ Dado que tal insuficiencia no se presenta en la definición normativa de venta, la referencia al Código Civil es inconducente.

En el Derecho Comparado, Colombia tiene una definición similar de venta a la nuestra, al disponer en el artículo 420 de la Ley del IVA Colombiano⁴ que se consideran ventas "todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes".

Piñas Vega comentando esta disposición señala que "como se observe los actos o negocios jurídicos por sí mismas no transfieren el dominio (...). Puede suceder que, no obstante la celebración del negocio o acto jurídico generador de la obligación de transferir la propiedad sobre bienes corporales muebles y la entrega de la casa, el deudor no la cumpla. Tal incumplimiento no significa que el impuesto sobre las ventas no se cause, pues basta con la ocurrencia del hecho generador, aunque efectivamente el adquirente no haya asumido el carácter de titular del derecho de dominio".⁵

En consecuencia, podemos concluir que el hecho generador material se configura con los actos o contratos que conlleven la transferencia de propiedad, esto es, con los contratos que generen la obligación de transferir la propiedad, no siendo necesario acudir a la legislación civil.

IV. LA CONCORDANCIA ENTRE LA DEFINICIÓN DEL HECHO GRAVADO VENTA (ELEMENTO OBJETIVO) Y EL MOMENTO EN QUE ESTA SE PERFECCIONA (ELEMENTO TEMPORAL) RATIFICAN LA TESIS DE LA IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL DERECHO CIVIL

Siendo el hecho imponible venta un único hecho jurídico respecto del cual deben reunirse todos los elementos del hecho gravado, la concordancia entre elemento objetivo y temporal es importante para definir cuándo se genera la obligación tributaria. Según el artículo 4, inciso a) de la Ley del IGV se genera la venta de bienes en la fecha en que se entrega el bien o en la fecha de emisión del comprobante de pago.

En doctrina se sostiene que la emisión de la factura da lugar al nacimiento de la obligación tributaria como un elemento sustitutivo de la entrega. Derouin explica que el "papel de la facturación en el juego del mecanismo del impuesto es muy importante, ya que por razones de administración y control del impuesto, los legisladores europeos han precisado, con cierto detalle, las obligaciones de los sujetos en este aspecto. (...) Así pues, la realización de esta factura puede, sin problema, sustituir a la entrega misma como devengo del impuesto y tal solución ha sido establecida por un gran número de legislaciones (...)". Agrega que Dinamarca ha incluido en su ley que el impuesto se devenga "en el

³ VIGO, Rodolfo, Integración de la Ley Artículo 16 del Código Civil, Astrea, p. 39.

⁴ Cita tomada del libro: PLAZAS VEGA, Mauricio, El Impuesto sobre el Valor Agregado. En: Temis, Segunda Edición, 1998, p. 218.

⁵ PLAZAS VEGA, Mauricio, El Impuesto sobre el Valor Agregado. En: Temis, Segunda Edición, 1998, p. 218.

*momento de la facturación siempre y cuando la factura esté emitida antes o inmediatamente después de que termine la entrega”.*⁶

Pues bien, en nuestro caso la Ley señala que la obligación tributaria se genera con la entrega o con la emisión del comprobante de pago, lo que ocurra primero. A su vez, el comprobante de pago debe emitirse con la entrega o el pago, lo que ocurra primero. Debemos hacer notar dos cuestiones:

- (i) La ley del IGV no se refiere a la tradición sino a la entrega, definiendo el Reglamento que por fecha de entrega del bien debe entenderse la puesta a disposición del bien a favor del adquirente. Nuevamente aquí la aplicación supletoria del concepto de tradición contenido en los artículos 901, 902 y 903 del Código Civil es innecesaria. En efecto, habiendo una definición normativa reglamentaria de entrega para fines de definir el nacimiento de la obligación tributaria, la aplicación del concepto de tradición en sus diversas modalidades (tradición real, tradición ficta y tradición documental), es innecesaria.

Ahora bien, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 2285-5-2005, de fecha 13 de abril del 2005, define qué debe entenderse por puesta a disposición de la contraprestación, indicando que: *“Cuando la Ley señala que la obligación tributaria nace en la fecha en que se perciba o ponga a disposición la contraprestación pactada, alude al momento en que el monto ha sido puesto a disposición del prestador del servicio de tal forma que este pueda tener acceso a su goce; esto es, cuando entra a la esfera de disponibilidad del beneficiario a través de abonos en cuenta u otros medios que permitan su disponibilidad; entre otros”* (el énfasis es agregado).

En forma similar podemos concluir que la entrega para determinar el momento en que nace la obligación tributaria se da cuando el adquirente esté en la posibilidad de disponer del goce del bien.

En consecuencia, podemos concluir que concordando el aspecto material (definición de venta) y el temporal (definición de entrega o emisión de comprobante de pago), el hecho imponible venta no requiere de la integración supletoria con el Derecho Civil.

- (ii) La emisión del comprobante de pago “sustituye doctrinariamente la entrega”, pero no sustituye el contrato ni las obligaciones generadas de este, de modo que la emisión de comprobante de pago es relevante solo cuando al momento de su emisión o al momento en que deba haberse emitido, exista un negocio o acto que haya generado la obligación de transferir la propiedad.

En definitiva y como conclusión final, la venta se configura para fines del IGV con la celebración de los actos, negocios o contratos que generen la obligación de transferir propiedad y en ese sentido que “conllevan la transferencia de propiedad” respecto de los cuales se produzca “la entrega del bien como puesta a disposición” o la emisión del comprobante de pago, como elemento sustitutivo de la entrega.

V. EL PROCEDIMIENTO DE EXPORTACIÓN Y EL MOMENTO EN QUE SE ENTIENDE PERFECCIONADA

La exportación de bienes es un régimen aduanero en virtud del cual la autoridad tributaria controla la salida de bienes para su consumo definitivo en el extranjero. Ante la ausencia de definición en la Ley, el derecho común en este caso está dado por la Ley General de Aduanas, cuyo artículo

⁶ DEROUIN, Philippe. *El impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Editorial de Derecho Francés, pp. 185, 186 y 187.

54 define a la exportación como "el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior"

Es un procedimiento administrativo que comprende los siguientes actos de trámite:

- Se inicia con la numeración de la Declaración Única Provisional, antes denominada orden de embarque.
- Prosigue con la revisión documentaria en sus tres alternativas distintas.
- Canal rojo con revisión física de los bienes
- Canal naranja con revisión documentaria.
- Canal verde sin revisión física ni documentaria.
- El inicio del embarque y el fin del embarque que termina con certificación del control de embarque por parte de la autoridad tributaria y la emisión del conocimiento de embarque.
- La regularización de la DUA definitiva de exportación dentro de los 15 días siguiente de producido la finalización del embarque.

Como procedimiento administrativo que es, la exportación concluye con la homologación de la DUA definitiva que viene a ser una declaración de conocimiento en el sentido que los bienes han salido de territorio peruano para su consumo definitivo en territorio extranjero, de modo que el acto administrativo por homologación es de carácter declarativo de una situación de hecho concreta.

El Tribunal Fiscal en la Resolución 4017-2-2006 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"

Dado que se trata de un procedimiento administrativo cuya finalidad es controlar la salida física de bienes con destino a su consumo definitivo en el mercado extranjero, la jurisprudencia con buen criterio se ha encargado de precisar que el consumo definitivo en el exterior requiere únicamente "el propósito o fin" con el que el exportador solicita la salida de las mercancías y como tal, debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación aduanera" (RTF No. 06451-A-2005 de 21 de octubre de 2005).

El elemento del consumo definitivo en el exterior se perfecciona con la manifestación de voluntad del exportador en la DUA provisional, en el sentido que la salida física de los bienes se hace con carácter definitivo. Sin embargo, se puede apreciar de los criterios jurisprudenciales que la mercancía objeto de exportación definitiva "se considera exportada en el momento que es embarcada en el medio de transporte utilizada para su retiro del territorio aduanero" (RTF No. 1273-A-2004 de 5 de marzo de 2004), criterio que no compartimos, porque otorga efectos jurídicos a uno de actos de trámite que comprende el procedimiento de exportación.

Nuestra apreciación es que el procedimiento de exportación como tal es único y desemboca en la expedición de un acto administrativo que tiene carácter declarativo porque constata una situación de hecho que se ha producido. De modo que entendemos desde el momento en que el procedimiento se inicia, la voluntad del administrado es relevante para definir la situación jurídica de los bienes exportados, en el sentido que serán destinados para consumo en el mercado extranjero.

Ahora bien, habiendo determinado cuándo se entiende configurada una exportación es necesario coniarla con la definición de venta que contiene la Ley del IGV. Según lo que hemos concluido en el apartado anterior, el hecho gravado venta requiere solo de actos, negocios o contratos que generen la obligación de transferir la propiedad y que su perfeccionamiento se da con la puesta a disposición o con la emisión de la factura, lo que ocurra primero.

Conforme a nuestra normativa, la venta para efectos del IGV, se puede perfeccionar en forma anterior o posterior a la fecha en que se inicia el procedimiento de exportación. En forma anterior pueden darse los siguientes supuestos:

- Si el exportador recibe un pago anticipado a la fecha de inicio del procedimiento de exportación, es decir, antes de la numeración de la orden de embarque.
- Si el exportador emite la factura antes de la fecha de inicio del procedimiento de exportación.
- Si el exportador entrega los bienes antes de la fecha de inicio del procedimiento de exportación.

Así, la venta para efectos del IGV puede ser anterior al inicio del procedimiento de exportación, lo cual sin embargo no impide la configuración de la exportación de bienes, porque lo importante es que el "consumo de bienes" se produzca en el exterior.⁷ Por esa razón, ante la posibilidad 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. Debe notarse que la exportación como tal no es una operación gravada con el IGV, por lo que la referida inafectación, en realidad, se refiere a la venta internacional subyacente a la exportación de bienes.

En ese sentido, se ha pronunciado Luque, quien sostiene lo siguiente:

"A pesar que la Ley aún no ha establecido expresamente la inafectación de dichas ventas se ha venido interpretando de manera general que la inafectación prevista para las exportaciones está referida en realidad a las operaciones de venta subyacentes, siendo las exportaciones operaciones inafectas equivalentes a operaciones gravadas con tasa cero, al existir el derecho al recupero del impuesto pagado en fases anteriores a la exportación".

Agrega que: *"tratándose de la venta en el país de bienes muebles destinados a la exportación no se han venido generando problemas, porque tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria han entendido que tales ventas se encuentran inafectas".⁸*

En igual sentido, la doctrina más autorizada en materia del Impuesto al Valor Agregado, aclara que si bien se alude usualmente a la exoneración de la exportación de bienes, tal exoneración alcanza, en realidad, a la "entrega o venta de bienes" gravadas con el Impuesto. En efecto, Sánchez Gallardo sostiene que:

"Las exportaciones como tales no son operaciones sujetas al IVA, ya que este impuesto recae sobre las entregas y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. La regulación del impuesto pretende que la operación anterior a la exportación resulte exenta, es decir, la entrega interior que va a originar la posterior salida de los bienes del territorio comunitario, en este caso particular del territorio de aplicación

⁷ Según jurisprudencia del Tribunal Fiscal el consumo definitivo en el exterior requiere únicamente "el propósito a fin" con el que el exportador solicita la salida de las mercancías y como tal, debe considerarse verificado al cumplirse el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación aduanera" (RTF No. 06451-A-2005 de 21 de octubre de 2005).

⁸ LUQUE BUSTAMANTE, Javier. El Aspecto Especial en las Hipótesis de Afectación del Impuesto General a las Ventas. En: Sistema Tributario Peruano para el 2000. Revista Editada por el IFA. Grupo Peruano, Lima, 1999, No. 26, pp. 65 a 122.

del Impuesto con destino a un territorio tercero, constituye una operación que, aunque sujeta, esté exenta del Impuesto".⁹

En el Memento IVA de Francis Lefebvre se señala 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".*¹⁰

En efecto, Derouin sostiene refiriéndose a la exportación que la "entrega (léase venta para nuestro contexto normativo), si la hay, tiene lugar inmediatamente antes o inmediatamente después de la exportación, conforme al criterio de territorialidad establecida. Ya que este criterio atiende casi únicamente siempre al lugar de salida de la expedición, la exportación sigue normalmente a la entrega. De todas formas puede haber exportación sin entrega en el sentido técnico de la palabra, principalmente, cuando el bien exportado queda en poder de la misma persona que se limita a desplazarlo del interior al exterior del territorio" y agrega que la exención de las exportaciones "no se aplica más que a las entregas de bienes que tienen lugar en el territorio, cuando dichos bienes están destinados a la exportación".¹¹

Doctrina más reciente sobre el particular, sostiene que la "Sexta Directiva, establece en primer lugar la exención de las operaciones de entrega de bienes, cuando sean expedidas o transportadas fuera de la Comunidad. Hay que tener en cuenta que se ha producido el hecho imponible 'entrega de bienes' en el interior del país (si se ha realizado por un sujeto pasivo a título oneroso), dado que el transporte es inherente a la puesta a disposición, la operación de entrega se localizará en el Estado miembro donde se encuentren los bienes en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino a un territorio tercero. La exención de la operación enerva, por tanto, los efectos de haber realizado el hecho imponible 'entrega de bienes', en su doble vertiente: de una parte, la inexistencia de obligación de repercutir, y de otra el reconocimiento del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido"¹² (el énfasis es agregado).

Como puede apreciarse, la entrega (venta de bienes) puede ser anterior o posterior a la exportación de bienes, lo cual va a depender del criterio de territorialidad que adopte cada país en concreto. En el caso de la Sexta Directiva de la Comunidad Europea, la exención opera respecto de la entrega de bienes (venta de bienes) que se ha perfeccionado en el territorio de la Comunidad con anterioridad a la exportación de bienes, siendo lo importante que los bienes sean expedidos con carácter definitivo a un territorio extranjero, sea por el vendedor, por el comprador o por un tercero por cuenta de estos.

VI. LAS EXPORTACIONES ESPECIALES: (I) EXPORTACIONES INDIRECTAS (II) "EXPORTACIÓN EN CADENA", LAS VENTAS SUCESIVAS QUE DESEMBOCAN EN LA SALIDA DE LOS BIENES DE TERRITORIO NACIONAL

La exportación indirecta es aquella que es realizada por el comprador no domiciliado, caso en el cual aun cuando el que realiza la Declaración de Exportación, la operación exenta es la entrega a favor de dicho comprador y el saldo a favor del exportador se le reconoce al vendedor y no al comprador. Lo que es perfectamente explicable si se tiene en cuenta que el comprador no domiciliado

⁹ SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier; ESTÉVEZ VÉRTIZ, Enrique, *Doctrina de Francis Lefebvre. IVA y Comercio Internacional*, Editorial Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2005, pp. 271 y 272.

¹⁰ VICTORIA SÁNCHEZ, Arzoz, *Memento Práctico Francis Lefebvre. IVA 2006*, Editorial Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2006, p. 275.

¹¹ *Ibidem*, pp. 131 y 132.

¹² FÉREZ HERRERO, Luis M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, *Codex*, Derecho Financiero y Tributario, Barcelona, 1997, pp. 227 y 228.

no está sujeto a las obligaciones contables que permiten el control de la realidad de las operaciones y de la correcta determinación de los saldos sujetos a devolución.

En efecto, en referencia a la regulación de la exportación directa en la Comunidad Europea, se señala lo siguiente:

"Están exentas del impuesto las entregas de bienes que se expidan o transporten fuera de la CE por el adquirente no establecido en el territorio IVA o por un tercero en nombre y por cuenta de este. Los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país, siendo de su cuenta y riesgo el transporte a destino.

La exención no se extiende a las entregas de bienes a empresarios establecidos en el territorio IVA, aunque estos adquirentes exporten los bienes adquiridos, ya que ello significaría aplicar la exención en la fase anterior a la exportación. No obstante, ver No. 6105.

La exención se condiciona a los mismos requisitos que las exportaciones directas y, además, a que las mercancías se presenten por el Adquirente de Aduana de exportación en el mes siguiente a su puesta a disposición. El adquirente deberá presentar también el documento de aduanero de exportación (DUA), en el que hará constar la identificación del proveedor (que será quien tenga la condición de exportador) y la referencia a la factura expedida por este último.

*El adquirente está obligado a remitir al proveedor el ejemplar número tres del documento de exportación con la diligencia de la Aduana española o del Estado miembro de salida definitiva de la CE, que será la que le servirá, principalmente, para justificar la exención(...)"*¹³

En referencia a las exportaciones en cadena, en doctrina se señala que:

"(...) la operación de exportación de una mercancía se puede realizar a través de ventas sucesivas, que van a dar como resultado la salida o el transporte del bien al tercer país. Es lo que se conoce como exportación en cadena (...) la vinculación a la primera entrega del transporte se probará fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera en la que constará como exportador de los bienes el primer vendedor en el que se inicia la cadena o su cliente no establecido, quienes deberán, también, realizar el transporte por cuenta propia o, a través de un tercero en su nombre y por su cuenta. La DGT determina que también, podrá probarse esta vinculación por cualquier medio admitido en derecho con arreglo al principio de libertad de prueba establecida en el ordenamiento tributario.

*La determinación de prueba no tasada establecida en la Ley General Tributaria es un elemento fundamental para el devenir de una exportación 'en cadena', en efecto, no se debe estimar realizada una exportación de esta naturaleza, aun cuando el DUA de exportación y el transporte lo realice el transmitente o el adquirente no establecido, si el resto de los elementos de hecho de la misma no determinan de manera unívoca que desde el principio el objetivo final era la salida de los bienes de territorio comunitario"*¹⁴

En la doctrina nacional, Alfredo Guerra sostiene con buen criterio que "(...) la exportación es un régimen aduanero aplicable a las mercancías. Si bien puede existir un responsable del despacho ante aduanas, el régimen no está previsto en función a una persona determinada ni tampoco a esta o aquella operación. Así no resulta exigible el destino en mención a una venta o entrega en particular porque son

¹³ VICTORIA SANCHEZ, Antonio, y otros, *Merencia IVA*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2006, p. 750.

¹⁴ LEFEBVRE FRANCIS, *Doctrina Práctica IVA y Comercio Internacional*, 2005, p. 281.

los bienes los que tienen ese destino no la transacción sobre estos. Podrían existir varias operaciones de venta sucesivas sobre la misma mercadería y, sin embargo, los bienes mantendrán el destino de consumo final en el exterior"¹³ (el énfasis es agregado).

En consecuencia, lo importante y esencial en la denominada exportación en cadena es acreditar que el objetivo final de las ventas sucesivas es la salida de bienes de territorio nacional. Debe notarse que recientemente el Decreto Supremo No. 069-2007-EF ha regulado las exportaciones en cadena, esto es, las ventas sucesivas que terminan en una exportación de bienes, disponiendo que "cuando con anterioridad a la exportación de bienes, se realice una o más ventas a sujetos distintos del comprador del exterior original (...) las indicadas ventas se considerarán realizadas en territorio nacional" (Reglamento, artículo 9.4, inciso d).

La necesidad de regular las ventas sucesivas que desembocan en una exportación de bienes en sentido diverso e inverso a lo que ocurre en Derecho Comparado, es una muestra más que en las ventas sucesivas que desembocan en una exportación antes de la expedición de dicha norma reglamentaria, no se configura ninguna operación gravada con el IGV porque:

- 1) El primer transmitente ha manifestado su voluntad de exportación en la DUA correspondiente, bastando con tal declaración para que se tenga por cumplido el requisito del consumo en el exterior.
- 2) En el supuesto negado que hubieran operado ventas sucesivas antes de dicha declaración, esa sola circunstancia no descalifica la configuración de exportación, porque la venta local no implica consumo en el mercado local, siendo lo relevante que la finalidad de tales ventas haya sido el consumo en el mercado extranjero.

En efecto, la transferencia de propiedad no determina que el consumo se haya producido en territorio nacional, porque la venta de bienes por sí misma no implica el consumo efectivo de los bienes. En doctrina se distingue muy claramente entre el consumo como fin del impuesto y las ventas de bienes o prestación de servicios como el elemento objetivo del hecho imponible.

Varona Alabern señala en relación a estas categorías que "habría que considerar que el objeto fin de este impuesto es el consumo (la riqueza que se desea gravar); el objeto material sería cada bien o derecho sobre el que recayese la entrega, prestación de servicio o importación; y el presupuesto objetivo del hecho imponible lo formarían las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones".¹⁴

En la actualidad no existe ninguna duda de que la finalidad del impuesto es gravar el consumo, pero, al mismo tiempo, con igual convicción nadie duda que, el hecho imponible no es el consumo sino la venta de bienes y prestación de servicios empresariales. En otras palabras, no se puede identificar el hecho imponible (venta de bienes) con la finalidad del impuesto, que es recaer sobre el consumo final de los bienes y servicios (consumo).

Como señala Derouin "(...) aunque el impuesto sea generalmente considerado como un impuesto sobre el consumo y esto se mencione expresamente en el texto de la primera directriz ninguna de las leyes nacionales y directrices comunitarias define las operaciones, con la única excepción del autocomsumo, por referencia a este concepto (el consumo). Al contrario, todas consideran la operación, no desde el punto de vista de la parte que recibe el bien o el servicio y lo consume —es decir, lo destruye— sino desde el punto de vista de la que lo suministra —es decir, lo produce—. Así pues, la operación sometida al impuesto es menos una operación que da lugar al consumo, que una operación que procede de una producción".¹⁵

¹³ GUERRA ARCE, Alfredo, *La exportación de bienes en el Impuesto General a las Ventas*, diciembre, 2006, p. 24.

¹⁴ VARONA ALABERN, Juan Enrique, *El Tráfico Inmobiliario en el Sistema Tributario Español*, p. 19.

¹⁵ DEROUIN, Philippe, *Cl.*, p. 421.

VII. LA TERRITORIALIDAD DEL HECHO GRAVADO VENTA EN LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES

El IGV es un impuesto que pretende gravar el consumo final de los bienes y servicios, aun cuando la Ley prevé como hecho gravado las ventas y servicios empresariales. Sin embargo, eso no significa que el "consumo" sea un hecho jurídicamente irrelevante.

En efecto, el "consumo" aunque no es el hecho gravado en el IGV, es fundamental en relación a ciertas exclusiones o inafectaciones en el Impuesto. Veamos la relevancia del consumo en el IGV:

- La Ley considera que el valor del terreno se excluye de la base imponible de la primera venta de inmuebles. El sustento de esta disposición es que los terrenos no son bienes susceptibles de consumo, porque no se deprecian¹⁸ (artículo 5.9 del Reglamento).
- La Ley considera que no son bienes muebles los títulos valores, acciones, bonos, créditos, entre otros, porque la venta y adquisición de dichos títulos representan actos de inversión y no de consumo (artículo 2, numeral 8 del Reglamento).
- La Ley dispone que "tratándose de bienes provenientes no producidos en el país, se entenderá que se encuentran ubicados en el territorio nacional, cuando hubieran sido importados en forma definitiva" (artículo 2, numeral 1), inciso a), último párrafo del Reglamento).

Según lo expuesto, la venta de bienes antes de despacho a consumo no está gravada con el IGV porque solo es posible el consumo en territorio nacional, si es que previamente el bien se ha importado con todas las formalidades de Ley.

En consecuencia, a pesar de que se puedan transferir bienes ubicados en territorio nacional, no se configura el hecho gravado venta, porque en las transacciones internacionales el "consumo nacional" o "el consumo en el extranjero" viene a ser un elemento jurídicamente relevante.

Nótese que no se produce el hecho gravado venta a pesar de haber operado la venta de bienes en territorio nacional, porque mientras no se produzca el hecho habilitante para que el consumo de tales bienes se produzca en territorio nacional, la venta de bienes es jurídicamente irrelevante.

- La Ley dispone que "no está gravada con el impuesto la transferencia en el país de mercancía extranjera, ingresada bajo los regímenes de Importación Temporal o Admisión Temporal regulados por la Ley General de Aduanas" (artículo 2, numeral 9 del Reglamento). Esta norma tiene su fundamento en el hecho que mientras no se produzca la importación definitiva, el consumo de los bienes ingresados bajo admisión o importación temporal no puede producirse en territorio local.

De todo lo anterior, se puede concluir que la configuración de la venta de bienes en las transacciones internacionales no es el elemento determinante para definir si existe hecho gravado o no, siendo muy importante evaluar la posibilidad legal del consumo en territorio local o en territorio extranjero.

En otras palabras, en las operaciones internacionales no basta con analizar el elemento de territorialidad de cada hecho gravado sino esencialmente la conexión del hecho gravado con la

¹⁸ sostiene Vicuña que los terrenos "nunca perecen o se destruyen, ni tampoco sufren un patetismo disyuntivo por su utilización. Tampoco se puede considerar que si cesásemos durante algún tiempo de existir, perderíamos la existencia misma de tales inmuebles. (...) Estas consideraciones conducen a sostener que los terrenos no son bienes consumibles y las construcciones se pueden concebir como bienes de consumo duradero, en contraposición a los bienes de consumo inmediato". VARGAS ALABERN, Juan Enrique. *El Tráfico Inmobiliario en el Sistema Tributario Español*, p. 26.

finalidad de su consumo en territorio extranjero (tratándose de las exportaciones) o la posibilidad legal de su consumo en territorio nacional (tratándose de las importaciones).

Así, en forma simétrica a lo que ocurre en los bienes provenientes del extranjero (ventas antes de despacho a consumo) o en los bienes ingresados bajo admisión o importación temporal, en la exportación de bienes la venta previa que tributariamente se perfecciona antes de la exportación, no está gravada con el IGV, porque su destino es el consumo de los bienes en el mercado extranjero.

VIII. CONCLUSIÓN

La venta de bienes como hecho gravado se perfecciona usualmente con la entrega de los bienes o con la emisión del comprobante de pago o inclusive con el pago parcial del precio, lo que demuestra que para efectos tributarios, la venta de bienes se puede perfeccionar antes de la transferencia de propiedad civil de los bienes. En ese sentido, la venta de bienes muebles se pueda perfeccionar con anterioridad al inicio del procedimiento de exportación, si es que la entrega de bienes, la emisión del comprobante de pago o el pago se realizan antes de dicha fecha. Lo importante en estos casos es determinar si tales ventas perfeccionadas como hecho gravado para fines del IGV están vinculadas con una operación de exportación que determina que el consumo de tales bienes se efectúe en el extranjero. Si bien el artículo 33 de la Ley del IGV se refiere a la inafectación de la exportación de bienes, debe entenderse que tal inafectación opera para la venta gravada con el IGV en la medida que tales bienes se consumirán al extranjero al estar sometidos al procedimiento aduanero de exportación.