

VENTA PARA LA EXPORTACIÓN

UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA VALORACIÓN ADUANERA

JULIO GUADALUPE

Abogado por la Universidad de Lima. Especialista en Aduanas y Comercio Exterior.

SUMARIO:

I. Comentarios preliminares.- II. Entendiendo el régimen aduanero de exportación definitiva: 1. Elemento objetivo: Salida de mercancías del territorio aduanero; 2. Elemento subjetivo: Uso o consumo definitivo en el exterior.- III. Venta para la exportación como sustento de la salida de mercancías del territorio aduanero: 1. Opinión consultiva 14.1.- Significado de la expresión "se venden para su exportación al país de importación"; 2. Nota Explicativa 1.1.- El "elemento tiempo"; 3. Comentario 6.1.- Trato aplicable a las expediciones fraccionadas.- IV. Conexión entre la Valoración Aduanera y la Técnica Aduanera.- V. Exportación e IGV ¿Qué hacemos con el artículo 33 de la Ley del IGV?- VI. Conclusiones.

I. COMENTARIOS PRELIMINARES

Desde ya hace bastante tiempo, hemos sido testigos de enfrentamientos legales entre los particulares y la autoridad tributaria (SUNAT) originados en la interpretación que cada uno de las partes tiene en relación a las consecuencias legales de aquellas operaciones de exportación definitiva en las que las mercancías son entregadas por el vendedor al comprador con anterioridad al embarque en el medio de transporte internacional. Estos casos han dado lugar a sendas acotaciones por tributos supuestamente impagos, así como a la aplicación de multas, las mismas que en muchos casos han llegado a sumas exorbitantes de dinero.

Esta situación se ha tomado y sigue tornándose insostenible. Tanto así que, de cuando en cuando, hemos podido apreciar que el legislador ha modificado la Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante la "Ley del IGV") con la finalidad de incorporar nuevos supuestos de inafectación¹ para que así, tras cumplirse con determinados trámites y requisitos legales, la operación sea considerada como una exportación y, por tanto, resulte no afecta al impuesto (IGV) bajo los términos del artículo 33 de la Ley del IGV.

No obstante, cabría preguntarnos si la solución a este problema pasaría por continuar incluyendo en la Ley del IGV nuevos supuestos de exportación cada vez que se detecten casos en donde la interpretación de la autoridad tributaria pueda haber ido, quizás, más allá de lo razonable; o si, por el contrario, la solución al problema pasaría por efectuar una modificación concienzuda y de fondo de la Ley del IGV en función a la cual puedan encontrar solución, de modo general, todos los casos de exportación que se sustenten en una venta con destino al exterior.

En tanto ello no ocurre, cabría preguntarnos también cual debería ser la interpretación correcta que debería darse al actual texto del artículo 33 de la Ley del IGV.

Mediante el presente artículo se procura dar respuesta a estas preguntas analizando el concepto de "venta subyacente a la exportación" desde la perspectiva, aun poco abordada, de la valoración aduanera de mercancías.

II. ENTENDIENDO EL RÉGIMEN ADUANERO DE EXPORTACIÓN DEFINITIVA

Conforme a lo establecido en el artículo 54 de la Ley General de Aduanas (en adelante "la LGA") la exportación definitiva "es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior".

¹ Esto sucedió ya, por ejemplo, en el caso del despacho de nave (Ley 28462) y, más recientemente, en el caso de las exportaciones en las que se usaban documentos (denominados normalmente "Holding Certificates") que acreditan el ingreso temporal de las mercancías a depósitos independientes antes de la exportación (Decreto Legislativo 900).

Como es de apreciar, el régimen aduanero de exportación definitiva (en adelante "exportación"), tal y como está concebido en la LGA, no está ligado al concepto de "venta" sino al de "salida del territorio aduanero". Al ser esto así, carece de importancia aduanera el título en función al cual se produce tal salida; es decir, no resultará importante si las mercancías salieron del territorio aduanero como consecuencia, por ejemplo, de una venta, de una donación o de una simple remesa.²

De otro lado, a efectos que se configure la exportación no basta solo que las mercancías salgan o sean retiradas del territorio aduanero, sino que se requiere que dicha salida o retiro se produzca con la finalidad particular que las mercancías sean usadas o consumidas de modo definitivo en el exterior (es decir, fuera del territorio aduanero).

De lo expuesto, podemos afirmar que a fin que se configure una exportación se deberá verificar el cumplimiento de dos elementos: (i) uno objetivo, relacionado con la salida de mercancías del territorio aduanero; y, (ii) otro subjetivo, relacionado con el fin o destino de dichas mercancías. Seguidamente analizaremos cada uno de estos elementos:

1. Elemento objetivo: Salida de mercancías del territorio aduanero

Se configura cuando las mercancías son embarcadas (con destino al exterior) en el medio de transporte internacional dentro del procedimiento regular de exportación.

Para ello, las mercancías deberán ser físicamente cargadas en el medio de transporte internacional, circunstancia que deberá constar en el respectivo documento expedido por el transportista (Guía Aérea, Conocimiento de Embarque o Carta Porte, según corresponda).

Obviamente, la operación de carga del medio de transporte será precedida de los procesos logísticos necesarios para que la misma sea llevada a cabo (empacado y acondicionamiento de la mercancía, despacho de salida del local de la empresa exportadora, carga del medio de transporte local (flete interno), descarga e ingreso en el Terminal de Almacenamiento, etc).

A este nivel, dichos procesos logísticos, así como el cargado final del medio de transporte internacional serán ejecutados y consumados sin atender necesariamente a las consideraciones que subyacen a los mismos y que, finalmente, constituyen el motivo por el que estos han sido efectuados (las mercancías son sometidas a procesos logísticos en el país de exportación y finalmente son embarcadas en el medio de transporte internacional debido a que las mismas serán usadas o consumidas en forma definitiva en el exterior).

2. Elemento subjetivo: Uso o consumo definitivo en el exterior

Se configura cuando el exportador (declarante) declara, mediante la respectiva Declaración Única Aduanera, que determinadas mercancías en libre circulación³ que serán cargadas (embarcadas en un medio de transporte internacional), serán usadas o consumidas de modo definitivo en el exterior; es decir, que las mismas saldrán del territorio nacional para ya no volver a ingresar a él.

Como vemos, el elemento subjetivo presente en la exportación (uso o consumo definitivo en el exterior) encuentra sentido pleno cuando lo analizamos en conjunto con el elemento objetivo de

² No obstante, y toda vez que el concepto de venta sí resulta importante a los efectos de la aplicación de la Ley del IGM a lo largo del presente artículo analizaremos las implicancias aduaneras y tributarias de aquellas exportaciones originadas como consecuencia de una operación de venta.

³ Toda mercancía que pueda disponerse libremente. En el caso de mercancías de exportación restringida, las mismas deberán contar con los permisos y autorizaciones sectoriales pertinentes.

este régimen aduanero (salida del territorio aduanero). El análisis de estos dos elementos no puede ni debe ser efectuado por separado.

En efecto, dichos elementos no pueden analizarse por separado debido a que, por indicación expresa del artículo 54 de la LGA, la salida de mercancías del territorio aduanero debe tener por finalidad que las mismas sean usadas o consumidas en forma definitiva en el exterior (es decir, que no retornen al territorio aduanero del cual salieron). Por otro lado, estos elementos no deben analizarse por separado pues ello implicaría dejar de atender a la esencia misma del régimen y porque, en rigor, si lo hacemos estaríamos ya no hablando de una exportación (definitiva) sino probablemente de otro régimen aduanero (por ejemplo, una exportación temporal).

Sobre el particular, es importante mencionar que el sistema aduanero peruano ha sido estructurado en base a mecanismos que se sustentan en la manifestación de la voluntad de los particulares mediante declaraciones expresas materializadas en formatos aprobados por la autoridad aduanera y canalizados mediante trámites y procedimientos de público conocimiento.

En efecto, conforme a lo establecido en el Glosario de Términos Aduaneros de la LGA se entiende por *"Destinación Aduanera: la manifestación de voluntad del dueño, consignante o remitente de la mercancía, que expresada mediante la Declaración, indica el régimen, operación y/o destino aduanero que desde darse a las mercancías que se encuentran bajo la potestad aduanera"*.

Como se aprecia, la presentación de la correspondiente Declaración Única Aduanera resulta indispensable para que la autoridad aduanera pueda ejercer debidamente las acciones de control aduanero previstas para el régimen, operación y/o destino aduanero que, en particular, haya sido solicitado por la persona natural o jurídica declarante. Conforme al Glosario de Términos Aduaneros de la LGA se entiende por Declaración de Mercancías *"el acto efectuado en la forma prescrita por la Aduana, mediante el cual el interesado indica el régimen aduanero que ha de asignarse a las mercancías y comunica los elementos necesarios para la aplicación de dicho régimen"*.

La ausencia de declaración originaría el abandono legal⁴ en el caso del ingreso de mercancías al país; el cobro de tributos impagos (más intereses y aplicación de multas) en el caso de regímenes que encuentren en la exportación su forma natural de regularización (importación temporal, admisión temporal); o, sencillamente, la carencia de efecto aduanero alguno (exportación temporal, exportación definitiva).

De lo expuesto queda claro que, a nivel aduanero, no existen "voluntades o declaraciones presuntas" en función a las cuales la autoridad aduanera pueda "presumir" que el particular tuvo la intención de destinar las mercancías a un determinado régimen, operación y/o destino aduanero y, sobre esta base, pretender sustituir la voluntad manifestada o, peor aún, decidir, ante la ausencia de voluntad expresa, qué destino se le dará a la mercancía.

Si esto es así, debemos tener presente que, en el caso de las exportaciones, el propósito o motivo de la salida de las mercancías del territorio aduanero (para su uso o consumo definitivo en el exterior) es un acto que compete única y exclusivamente al declarante. La voluntad del declarante será materializada en la respectiva Declaración Única Aduanera y la misma no podrá ser alterada, modificada o dejada sin efecto por la autoridad aduanera y/o tributaria.⁵

⁴ Institución aduanera que permite a la SUNAT rematar, adjudicar, destruir o entregar al sector competidor a las mercancías.

⁵ Salvo que se acredite fehacientemente que el acto declarado nunca aconteció en los hechos o que este no ocurrió del modo en que fue declarado.

Tal manifestación de voluntad podría estar válidamente sustentada en un contrato de compraventa en función al cual las mercancías deban ser embarcadas con destino al exterior a efectos que el uso o consumo de las mismas se efectúe en forma definitiva fuera del territorio aduanero.⁶

Teniendo en consideración lo analizado hasta el momento, procederemos a ahondar más en el elemento subjetivo de la exportación para lo cual analizaremos la conexión que existe entre la venta que origina la exportación y la exportación que es consecuencia de la misma.

III. VENTA PARA LA EXPORTACIÓN COMO SUSTENTO DE LA SALIDA DE MERCANCÍAS DEL TERRITORIO ADUANERO

Antes que nada, quisiéramos desvirtuar una objeción que a primera impresión resultaría aparentemente válida y que tiene relación directa con la pregunta, ¿cómo podría entenderse y hasta explicarse un régimen aduanero relacionado con la salida de mercancías del territorio aduanero (acto que no resulta afecto a derechos y tributos—con conceptos y enunciados relacionados con el ingreso de mercancías a dicho territorio— el cual sí resulta afecto al pago de derechos y tributos)?

Podría pensarse, incluso, que el cuestionamiento antes señalado encontraría aún más sentido si se toma en cuenta que, respecto de los diversos temas que incumben a la tributación aduanera, la valoración de mercancías en aduana constituye aquel mecanismo legal en función al cual se determina la base imponible para el cálculo de derechos y tributos a la importación. Entonces, y continuando con la interrogante, ¿cómo podríamos encontrar un vínculo de conexión entre un régimen aduanero y otro que haga posible comprender la exportación a través de la importación?

Al respecto, diremos en primer lugar que ambos regímenes aduaneros (exportación e importación) constituyen dos caras de una misma moneda: la *compraventa internacional de mercancías*.

En efecto, las mercancías objeto de una compraventa internacional deberán primero ser embarcadas (por el vendedor o por un tercero que actúe por indicación de este), para su exportación en el medio de transporte internacional que, luego de efectuado el traslado respectivo, deberá ser desembarcado en el puerto de destino para que, de este modo, las mercancías puedan ser importadas (por el comprador o por un tercero que actúe por indicación de este).⁷ Como es de ver, se importan (ingreso de mercancías a un territorio aduanero) mercancías que previamente han sido exportadas (retiradas de otro territorio aduanero); es decir, desde un punto de vista objetivo, ambos regímenes aduaneros se encuentran vinculados entre sí por la logística u operatividad relacionada al embarque en el puerto de carga y posterior desembarque de las mercancías en el puerto de destino.

No obstante, la valoración aduanera no se sustenta en connotaciones objetivas relacionadas con la operación de compraventa internacional de aquellas mercancías que deban ser valoradas, sino, por el contrario, en connotaciones de índole subjetivo que tienen que ver con la intencionalidad o voluntad del vendedor y del comprador (expresada o materializada en el respectivo contrato de compraventa). Nos explicamos, conforme a lo señalado en el artículo I

⁶ Queda entendido, que el medio idóneo para que el declarante manifieste su voluntad en el sentido de retirar las mercancías del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior es la Declaración Única Aduanera de exportación. No obstante, el contrato de compraventa internacional constituye el documento idóneo para acreditar que las mercancías salieron del territorio aduanero como consecuencia de una venta y que, por ende, las mismas serán usadas definitivamente en el exterior, sea por el comprador o por la persona designada por este.

⁷ Nótese que en el país de destino las mercancías no necesariamente podrán ser sometidas a un régimen definitivo como la importación, sino que también, en teoría, podrían ser sometidas a regímenes temporales (importación temporal), de perfeccionamiento (admisión temporal) o suspensivos (depósito aduanero). No obstante, y a los efectos del presente artículo, consideraremos al régimen de importación (definitiva) como la contrapartida del régimen de exportación (definitiva) debido a que centraremos el análisis en temas relacionados a la valoración aduanera.

del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, el Acuerdo de Valor de la OMC⁹), "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se **venden para su exportación al país de importación** (...)" (el resaltado es nuestro).

Como es de ver, en materia de valoración aduanera la aplicación del Primer Método de Valoración (denominado "Método del Valor de Transacción") depende del hecho que las mercancías importadas sometidas a valoración hayan sido objeto de una venta; pero no de una venta cualquiera sino de aquella que haya tenido por finalidad que las mercancías sean vendidas para su exportación con destino al país de importación, es decir, aquel país en donde dichas mercancías serán finalmente valoradas a efectos de aduana.

Para entender a cabalidad el concepto de "venta para la exportación al país de importación" procederemos a comentar ciertas opiniones vertidas por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC (en adelante denominado "el Comité")¹⁰:

1. Opinión Consultiva 14.1.- Significado de la expresión "se venden para su exportación al país de importación"

El Comité señaló que, de conformidad con el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de la OMC, "la 'importación' es 'la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera' y la 'exportación' es 'la acción de sacar del territorio aduanero cualquier mercancía'".¹¹ Por consiguiente, el mero hecho de presentar las mercancías para su valoración ya establece su importación, lo que a su vez, establece el hecho de su exportación. **Solo queda, pues, identificar la transacción correspondiente**" (el resaltado es nuestro).

Es de notar, que cuando el Comité señala que es necesario "identificar la transacción correspondiente", se está refiriendo a que, en primer lugar, se deberá determinar si dicha transacción constituye, en efecto, una venta para la exportación al país de importación y, en segundo lugar, habiéndose ya verificado la existencia de dicha venta, se deberá determinar entre quienes ésta ha sido llevada a cabo (esto resulta especialmente importante en el caso de mercancías que son objeto de diversas ventas antes de ser sometidas al despacho de importación y, por ende, valoradas en el país de destino).¹²

De otro lado, es importante mencionar que el Comité también señala que "no es necesario que la venta tenga lugar en un país de exportación preciso", de lo que se desprende que lo realmente importante es que el importador pueda estar en la aptitud de demostrar que la venta subyacente a la operación constituyó una que tuvo por finalidad que las mercancías sean exportadas con destino al país de importación.

⁹ El mismo que fue introducido a la normativa peruana mediante Resolución Legislativa No. 26407 y reglamentado a través del Decreto Supremo No. 185-99-EE.

¹⁰ Mediante el cual las mercancías serán valoradas en aduana en base a la información y documentación que sea proporcionada por el importador (es decir, en base a información real relativa a las mercancías objeto de valoración) pudiendo ser factible la aplicación de ajustes solo en casos específicos y expresamente contemplados en el Acuerdo del Valor de la OMC. Mediante este método se evita recurrir a la aplicación de otras metodologías sustentadas en la sustitución de valores.

¹¹ Conforme se desprende del numeral 2 del artículo 18 del Acuerdo del Valor de la OMC, el Comité ha sido creado para dar a los miembros la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en Aduana, en la medida que esa administración pudiera afectar el funcionamiento del Acuerdo del Valor de la OMC o la consecución de sus objetivos. El Comité plasma sus sugerencias y recomendaciones mediante instrumentos normalmente denominados: Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios.

¹² Nótese que estos enunciados resultan concordantes con las definiciones establecidas por la LGA respecto de los regímenes aduaneros de importación y exportación.

¹³ En materia de valoración aduanera a estos casos se les conoce como "ventas sucesivas externas".

A continuación, procederemos a mencionar algunos casos en que el Comité consideró que la operación analizada constituía una "venta para la exportación al país de importación" y que, por tal razón, la misma podía ser aceptada a los efectos de la aplicación del Primer Método de Valoración en Aduana:

- El Vendedor y el Comprador están ubicados en diferentes países y las mercancías fueron producidas por un tercero (ubicado en el mismo país del Vendedor y que fabricó las mercancías por encargo de este). Las mercancías fueron enviadas por dicho tercero al Comprador, quien finalmente las importa.

Nótese que en este caso no resulta importante el hecho que la exportación con destino al país de importación haya sido efectuada por un tercero distinto al Vendedor (tercero que actuó siguiendo instrucciones del Vendedor). En este caso, la venta que originó la exportación (que subyace a la misma) es la efectuada entre el Vendedor y el Comprador, resultando por tanto dicha venta sustento válido de la exportación efectuada por un tercero. La venta originó la exportación y la exportación fue consecuencia de la venta.

- El Vendedor y el Comprador están ubicados en el mismo país y las mercancías están almacenadas en el extranjero y son enviadas por un tercero al Comprador (siguiendo indicaciones ya sea del Vendedor o del Comprador), siendo este último quien finalmente las importa.

Nótese que en este caso no resulta importante el hecho que el Vendedor y el Comprador estén ubicados en el mismo país (el país de importación). En este caso, la venta en referencia (venta subyacente) fue la consecuencia directa de la exportación efectuada por un tercero. La venta originó la exportación y la exportación fue consecuencia de la venta.

- El Vendedor y el Comprador están ubicados en diferentes países y las mercancías son exportadas a granel con destino a un país de tránsito en el que serán embaladas y empaquetadas para luego ser remitidas al Comprador al país de importación, quien finalmente las importa.

Nótese que en este caso no resulta importante que el país de exportación sea aquel en el que esté ubicado el Vendedor o sea aquél en el que las mercancías fueron embaladas y/o empaquetadas. No resulta importante cuál sea el país de exportación, sino lo que interesa es que la exportación (sea cual sea el país en el que esta se realice) se sustente en la venta efectuada entre Vendedor y Comprador (venta subyacente). La venta originó la exportación y la exportación fue consecuencia de la venta.

- El Vendedor y el Comprador están ubicados en diferentes países y cuando las mercancías están en alta mar el Comprador desiste de la compra, por lo que el Vendedor inicia y concreta gestiones de venta con un segundo Comprador (ubicado en el mismo país que el Comprador original), quien finalmente importa las mercancías.

Nótese que en este caso, a los efectos de la valoración aduanera, lo que interesa es analizar la venta llevada a cabo entre el Vendedor y el segundo Comprador pues es finalmente esta la que culminó en la importación de las mercancías.

Lo particular de este caso estriba en que la finalidad de la primera venta se vio, después de todo, satisfecha mediante una distinta y posterior relación contractual llevada a cabo entre el Vendedor y el segundo Comprador. En función a ello, el Comité consideró que la venta llevada a cabo entre el Vendedor y el segundo Comprador resulta válida para ser utilizada como base de valoración de acuerdo al Método del Valor de Transacción, no resultando importante el lugar físico en donde se encontraban las mercancías al momento en que se celebró el contrato de compraventa internacional (es decir, no importó si las mercancías se encontraban en el país del Vendedor o en alta mar).

No obstante, la exportación (al momento en que fue efectuada en el país de exportación) tuvo como motivo determinante la operación de compraventa llevada a cabo entre el Vendedor y el Comprador original (venta subyacente), la misma que tuvo por finalidad que las mercancías fueran exportadas para ser importadas en el respectivo país de importación. En este caso, nuevamente, tenemos que la venta (primera venta) originó la exportación y la exportación fue consecuencia de esta venta.

- La Oficina Matriz de una empresa transnacional consolida pedidos para compra de materiales efectuados por sus subsidiarias ubicadas en distintos y diferentes países. El pedido es colocado a proveedores ubicados en el mismo país que la Oficina Matriz. Los proveedores facturan directamente a la Oficina Matriz y luego ésta factura directamente a cada una de sus subsidiarias. Los proveedores algunas veces envían los materiales a la Oficina Matriz y esta los exporta y otras veces ellos mismos efectúan directamente los envíos de exportación a cada una de las subsidiarias de la Oficina Matriz en sus respectivos países. En todos los casos, cada una de las subsidiarias efectúa la importación.

En este caso el Comité consideró que constituían venta para la exportación al país de importación aquellas realizadas entre la Oficina Matriz y cada una de sus subsidiarias, mientras que las ventas llevadas a cabo entre la Oficina Matriz y sus proveedores constituían sólo ventas locales efectuadas en el país de exportación.

En función a ello, es de apreciar que tanto las exportaciones llevadas a cabo por la Oficina Matriz como aquellas llevadas a cabo directamente por sus proveedores tuvieron como motivo determinante las ventas efectuadas entre dicha Oficina Matriz y sus respectivas subsidiarias (ventas subyacentes). Las ventas originaron la exportación y la exportación fue consecuencia de las ventas.

2. **Nota Explicativa I.1. – El “elemento tiempo”**

En materia de valoración aduanera se entiende por “elemento tiempo” a aquel período transcurrido entre la fecha en que se celebra el contrato de compraventa internacional de mercancías y la fecha en que la exportación es efectuada y/o la fecha en que éstas son finalmente valoradas en el país de importación.

Nótese, que cuanto mayor sea este lapso, mayores serán también las posibilidades que existan diferencias (en algunos casos considerables) entre el precio pactado por las partes a la fecha de suscribir el contrato y el precio al que las mercancías podrían ser cotizadas internacionalmente a la fecha en que las mismas sean finalmente exportadas o importadas en el respectivo país de importación en donde deban ser valoradas.

No obstante, el artículo primero del Acuerdo del Valor de la OMC (el cual establece los elementos de aplicación del Método del Valor de Transacción) no cuenta con ninguna disposición relacionada con el denominado “elemento tiempo”. La razón de ello, es que, conforme a este Método (el del Valor de Transacción), las mercancías deben ser valoradas atendiendo a las circunstancias particulares y propias de la transacción llevada a cabo entre vendedor y comprador. En función a ello, el precio pactado libremente por las partes deberá ser la base de valoración en aduana, salvo los ajustes que pudieran resultar pertinentes efectuar conforme a las disposiciones expresas del Acuerdo del Valor de la OMC.¹⁷

En función a ello, es que, a través de la Nota Explicativa I.1, el Comité señala que “con tal que concurren las circunstancias prescritas en el artículo I, debe aceptarse el valor de transacción de las mercancías importadas, sin que se tenga en cuenta el momento en el que se haya concertado la venta, y

¹⁷ Ninguna de las disposiciones expresas del Acuerdo del Valor de la OMC se encuentra relacionada al tiempo transcurrido entre la fecha de suscripción del contrato y la fecha de exportación o importación efectiva de las mercancías.

por lo tanto, sin que se tenga en cuenta tampoco cualquier fluctuación de mercado que haya intervenido después de la fecha de conclusión del contrato”.

Es decir, la valoración efectuada sobre la base del Método del Valor de Transacción debe ser realizada sin tener en consideración elementos externos a la transacción en sí que es objeto de análisis; esto es, a la venta que motivó la exportación al país de importación (venta subyacente a la exportación) celebrada entre el vendedor y el comprador, de lo cual se desprenda que el precio pactado por las partes debe ser respetado.

Lo mencionado respecto del “elemento tiempo” en lo relativo al precio pactado por las partes, resulta también de aplicación a cualquier otro pacto establecido en un contrato de compraventa internacional de mercancías (Incoterm, momento de entrega, transferencia del riesgo de la operación, transferencia de propiedad, etc). En efecto, no solo ninguna autoridad podría pretender modificar lo pactado por las partes, sino que, además, sea lo que sea que estas puedan pactar (se sobreentiende pactos lícitos) lo que resulta verdaderamente importante es lo que buscan las partes a través del contrato.

Así, en la medida que el contrato de compraventa tenga por finalidad que las mercancías sean vendidas para su exportación al país de importación (esto es, que las mercancías vendidas para su exportación sean usadas o consumidas en forma definitiva en el exterior –fuera del territorio aduanero del país de exportación–), dicha venta (venta subyacente) habrá originado la exportación y la exportación habrá sido consecuencia de la venta, independientemente a las características puntuales de la operación y a cualquier otro pacto previsto por las partes en el respectivo contrato.

3. Comentario 6.1. – Trato aplicable a las expediciones fraccionadas

En el comercio internacional es frecuente que algunos envíos de exportación deban ser fraccionados (es decir, remitidos mediante envíos parciales en distintos momentos y en distintos embarques) debido, por ejemplo, a la gran cantidad de mercancías que deberán ser embarcadas.

En estos casos, a los efectos de la valoración aduanera, el Comité ha considerado que “cuando las importaciones en expediciones fraccionadas se prolonguen durante un periodo de tiempo superior a lo que sea conforme con los usos comerciales del sector, la Administración de Aduanas puede considerar necesario efectuar investigaciones sobre el precio realmente pagado o por pagar y, especialmente, sobre la inexistencia de un acuerdo complementario que haya modificado el precio original (...)”.

Nótese que en estos casos las investigaciones no se efectuarán respecto a la pertinencia o no de considerar a la venta con envíos fraccionados como una venta para la exportación al país de importación (es decir, como la venta subyacente a la exportación que originó que ésta sea llevada a cabo), sino solo respecto a la indagación acerca de la existencia de pactos adicionales entre vendedor y comprador en función a los cuales el precio inicialmente pactado pudiese haber sido modificado.

Lo expuesto, sirve para corroborar lo mencionado anteriormente en el sentido que en realidad para que una venta sea considerada como el sustento de una exportación no resultan importantes los pactos contractuales particulares que las partes puedan haber efectuado, en la medida que la intención de ellas sea que, con ocasión de la venta, las mercancías sean exportadas para ser posteriormente importadas (usadas o consumidas en forma definitiva en el exterior).

IV. CONEXIÓN ENTRE LA VALORACIÓN ADUANERA Y LA TÉCNICA ADUANERA

Las opiniones vertidas por el Comité (a las que hemos hecho referencia anteriormente) respecto a temas vinculados a la valoración aduanera, se encuentran directamente relacionadas con consideraciones relativas al elemento subjetivo de las operaciones de exportación. Esta relación es

tan estrecha que el elemento subjetivo de la exportación resulta totalmente concordante con la finalidad del contrato de compraventa internacional subyacente a esta.

En efecto, el exportador declarará ante la autoridad aduanera que la mercancía saldrá del territorio aduanero en el que la misma se encuentra situada para ser usada o consumida definitivamente en el exterior, debido a que este ha suscrito un contrato en función al cual su contraparte ha adquirido o adquirirá la propiedad de la mercancía para usarla o consumirla con carácter definitivo fuera de dicho territorio aduanero (esto es, en el exterior).¹⁴

Así, entre la "venta" y la "exportación" existe una relación de causa-efecto que se puede sintetizar en lo siguiente: *la venta originó la exportación (sin venta la exportación no se habría llevado a cabo), por lo que la exportación es consecuencia de la venta (la mercancía fue exportada debido a que fue vendida).*

En otras palabras, mediante la venta el vendedor se despoja de la propiedad de la mercancía, quedando con ello claro que este (el vendedor) no la usará ni consumirá en el país de exportación debido a que la misma (sobre la base del contrato de compraventa suscrito) será usada o consumida con carácter definitivo en el exterior, ya sea por el propio comprador o por la persona designada por este.

Sobre el particular, traemos a colación la conclusión a la que arribó el Comité en el sentido que la "venta" tiene que ser una que tenga por finalidad "exportar las mercancías al país de importación" (es decir, retirar las mercancías del territorio aduanero del país de exportación a efectos que las mismas sean usadas o consumidas definitivamente en el país de importación o, lo que es lo mismo, en el exterior), sin que para ello importen las características particulares que cada operación pueda presentar (lugar en el que la exportación se lleva a cabo, domicilio de las partes, el hecho que el exportador no sea necesariamente el vendedor, o, incluso, pactos específicos relativos a términos de entrega, momento de transferencia de propiedad, momento de transferencia del riesgo, etc).

Como vemos, la normativa aduanera debe ser estudiada en forma integral para entender a cabalidad los alcances de las operaciones de comercio internacional llevadas a cabo por los particulares. La valoración aduanera (aplicación de métodos para la determinación de la base imponible a los efectos de tributación aduanera) y la técnica aduanera (estudio y análisis de los distintos regímenes, operaciones o destinos aduaneros especiales) no deben constituir compartimientos estancos, sino que, cuando ello sea necesario, deben recurrir y nutrirse una de la otra, para así poder entender y regular de un mejor modo las relaciones entre los particulares y entre estos con el Estado (autoridad aduanera y/o tributaria).

En el caso objeto de análisis ("ventas de exportación"), por ejemplo, podemos apreciar de qué manera, a través de la valoración aduanera, podemos comprender aquellas operaciones de exportación (concebidas como tales por la LGA) que se sustentan en una venta.

Así, en función a lo expuesto, no resultaría razonable, por ejemplo, que una misma operación de compraventa internacional de mercancías (venta que subyace a la exportación) sea considerada en el país en que las mercancías serán valoradas como una "venta para la exportación" (en base a la normativa sobre valoración aduanera) y que la misma no pueda constituir el motivo determinante, es decir el origen, de una "exportación" concebida como tal por la normativa aduanera interna del país de exportación.

Si la venta realmente es una local (la mercancía permanece en el ciclo o circuito de producción y distribución interna), la misma no podría constituir una venta de exportación para la valoración aduanera, ni podría tampoco dar lugar a una exportación para la técnica aduanera (pues la mercancía

¹⁴ Estas consideraciones también resultan de aplicación para el caso en el que el exportador declare que un tercero cedió al vendedor debido a que la exportación se habría producido, aun en dicho caso, como consecuencia de la compraventa llevada a cabo entre el vendedor y el comprador.

no saldría del territorio aduanero como consecuencia de dicha venta). Si, por el contrario, la venta es para la exportación (la mercancía sale del ciclo o circuito de producción y distribución interno –territorio aduanero– para ser usada o consumida de modo definitivo en el exterior), dicha venta deberá seguir siendo considerada como una de exportación por la valoración aduanera, mientras que la salida de la mercancía del territorio aduanero originada por dicha venta deberá ser considerada como una exportación por la técnica aduanera.

V. EXPORTACIÓN E IGV ¿QUÉ HACEMOS CON EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY DEL IGV?

Existen ciertos tópicos en donde la materia tributaria y aduanera convergen. En estos casos, la normativa tributaria y aduanera deberán ser aplicadas en conjunto y en forma complementaria. Tal es el caso, por ejemplo, de las disposiciones que regulan las "exportaciones" en materia de IGV.

Conforme a lo establecido en el artículo 33 de la Ley del IGV "la exportación de bienes (...) no está afectada al Impuesto General a las Ventas".

No obstante, y toda vez que la Ley del IGV no contiene un concepto propio de "exportación" normalmente, a nivel jurisprudencial, se ha venido recurriendo al concepto aduanero de "exportación definitiva" (artículo 54 de la LGA).¹⁵ El problema estriba, en nuestra opinión, en que la remisión a la LGA resulta insuficiente a los efectos de aplicar correctamente la inafectación a que hace referencia la Ley del IGV e incluso podría generar confusión (como de hecho la ha venido generando) en cuanto a sus alcances, redundando ello en la aplicación incorrecta de la normativa tributaria.

En efecto, como hemos mencionado anteriormente, el concepto aduanero de exportación no está relacionado necesariamente al de venta, ya que la salida de mercancías del territorio aduanero (elemento objetivo) para su uso o consumo definitivo en el exterior (elemento subjetivo) podría ser originada por consideraciones diferentes (donación, remesa, etc.). Por ello, la simple remisión "ciega" al artículo 54 de la LGA no resulta el camino correcto, o, por lo menos, no del todo correcto.

El problema de no profundizar más en el análisis, es que podríamos llegar a concluir equivocadamente que lo que resulta inafecto al IGV es la exportación a que hace referencia la LGA, cuando la misma constituye un supuesto inafecto *per se* que no requiere de una norma expresa que disponga su inafectación.

Preguntémosnos sino, ¿qué ocurriría si eliminamos el artículo 33 de la Ley del IGV? La exportación, acaso, ¿quedaría afectada al impuesto? La respuesta es negativa, es decir, la exportación se mantendría como un concepto no afecto al IGV debido a que la misma no constituye uno de los supuestos de afectación tributaria contemplados en el artículo 1 de la Ley del IGV (no constituye una operación gravada).

Si esto es así, ¿es necesario que exista una norma que inafecte expresamente una operación no gravada con el impuesto? La respuesta es también negativa, es decir, no es necesario que el artículo 33 de la Ley del IGV disponga de modo expreso que la exportación se encuentra inafecta al impuesto.

Entonces, ¿a qué se refiere realmente el artículo 33 de la Ley del IGV cuando se refiere a "exportación"?

Para dar respuesta a esta pregunta resultará necesario analizar: (i) las nociones básicas sobre las que se estructura el IGV; y (ii) los conceptos desarrollados anteriormente relacionados a la "venta para la exportación al país de importación", es decir, a aquella venta que origina la exportación (que subyace a la misma) y sin la cual la exportación simplemente no se habría realizado.

¹⁵ Esto, sobre la base de lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, aplicación supletoria de normativas distintas a la tributaria.

Como sabemos, en materia del IGV el legislador peruano adoptó la tesis de la tributación exclusiva en el país de destino. En función a ello, este impuesto¹⁶ gravará la venta en el país de bienes muebles ubicados en territorio nacional que tenga lugar en cualquier etapa del ciclo de producción y distribución. En este esquema, el IGV que ha sido trasladado durante las diversas fases de este ciclo deberá ser objeto de devolución (al exportador) a fin de evitar que este sea finalmente trasladado al exterior vía su incorporación en el precio de venta de la mercancía.

Atendiendo a la forma en que ha sido estructurado el IGV resultará necesario contar con una norma expresa que inafecte aquella operación de venta en función a la cual la mercancía saldrá del territorio aduanero (circuito de producción y distribución interno) para ser usada o consumida en forma definitiva en el exterior (consumo efectuado fuera del país). De lo contrario, la operación de venta en cuestión quedaría afectada el impuesto sobre la base de lo señalado en el artículo 1 de la Ley del IGV.¹⁷

Como vemos, lo verdaderamente importante será determinar el lugar (en el país o en el extranjero) en donde el consumo (acto materializado en la venta de bienes muebles) será efectuado. Es aquí, en donde la noción de "venta para la exportación al país de importación" contenida en las normas sobre valoración aduanera resulta de utilidad.

En efecto, hemos mencionado que toda mercancía que se presenta para su valoración en el país de importación (solicitud para despacho a consumo en dicho país) deberá haber sido previamente exportada en el respectivo país de exportación.

Conforme a la normativa sobre valoración aduanera, la venta subyacente a esta operación debe ser una en función a la cual las mercancías sean exportadas con destino al país de importación, es decir, una venta en la cual la intención de las partes sea que las mercancías salgan del territorio aduanero del país de exportación para que sean usadas o consumidas con carácter definitivo en el exterior (fuera de dicho territorio aduanero). Si esta condición se cumple, la venta será una de exportación, resultando irrelevante, para los efectos de este análisis, cualquier otro pacto contractual plasmado en el respectivo contrato de compraventa (Incoterm, lugar de entrega, transferencia de riesgo, transferencia de propiedad, domicilio de las partes, oportunidad y forma de pago, etc.).

Nuevamente, y ahora en relación con el IGV, no resultaría razonable que una misma operación de compraventa internacional de mercancías constituya una "venta para la exportación" en el país en donde las mercancías serán valoradas en base a las normas sobre valoración aduanera y, a la vez, "una venta local" para las normas tributarias internas del país de exportación relativas a este impuesto.

En función a lo expuesto, consideramos que, con la finalidad de entender a cabalidad y de forma correcta, los verdaderos alcances del artículo 33 de la Ley del IGV, se deberían recurrir a dos fuentes legales: (i) la LGA, a efectos de clarificar que mediante la exportación, las mercancías son retiradas del país para ser usadas y consumidas definitivamente en el exterior; y (ii) a las normas sobre valoración aduanera, a efectos de clarificar los alcances y características de aquella venta que subyace a la exportación y que, finalmente, es consecuencia de la misma.

Esta afirmación encuentra sustento legal en la Norma IX, el Título preliminar del Código Tributario relacionada a que "en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen (...)".¹⁸

¹⁶ Estructurado sobre la base del valor agregado y de deducciones financieras en cuanto a la aplicación del crédito fiscal.

¹⁷ El cual grava con el impuesto, entre otros supuestos, "la venta en el país de bienes muebles".

¹⁸ En nuestra opinión, las normas relacionadas a la valoración aduanera relativas al concepto de "venta para la exportación al país de importación" no se oponen ni desnaturalizan las normas que regulan el IGV sino que, más bien, sirven para comprender las características de aquella venta que origina la exportación, es decir, que subyace a la misma.

Finalmente, de lo expuesto también se pone en evidencia que el artículo 33 de la Ley del IGV, más que la inclusión de nuevos supuestos específicos de exportación (como se ha venido haciendo hasta el momento), requiere de una inmediata y urgente modificación en el sentido de señalar que la que se encuentra inafecta del impuesto es la venta que origina la exportación (que subyace a la misma), entendiendo por tal aquella venta en función a la cual las partes pactan que las mercancías serán retiradas del territorio aduanero con la finalidad que las mismas sean usadas y consumidas definitivamente en el exterior.

VI. CONCLUSIONES

- La exportación como régimen aduanero cuenta con un elemento objetivo relacionado con la salida de mercancías del territorio aduanero, y con otro subjetivo relacionado con el uso o consumo definitivo en el exterior de dichas mercancías. La exportación no está relacionada con el concepto de venta.
- La relación entre los conceptos de "exportación" y "venta" la encontramos contemplada y desarrollada en las normas relativas a la valoración aduanera de mercancías. Mediante el análisis tanto del Acuerdo de Valor de la OMC como de las opiniones expedidas por el Comité, podemos entender la verdadera naturaleza y características de aquella venta que origina la exportación.
- En el caso particular objeto de análisis (venta para la exportación), la valoración aduanera y la técnica aduanera confluyen en armonía complementándose una a la otra. Esto permite la aplicación cabal de normativas diferentes relacionadas con un mismo tema: la compraventa internacional de mercancías.
- Para entender y aplicar debidamente el texto actual del artículo 33 de la Ley del IGV se debería recurrir a la aplicación supletoria tanto de las normas de la LGA que regulan el régimen aduanero de exportación, como de aquellas normas relativas a la valoración aduanera que regulan el concepto de "venta para la exportación al país de importación".

Se requiere modificar el artículo 33 de la Ley del IGV señalando que se encuentra inafecta al impuesto la venta que origina la exportación de las mercancías, entendiendo por tal aquella venta en función a la cual las partes pactan que las mercancías serán retiradas del territorio aduanero con la finalidad que las mismas sean usadas y consumidas definitivamente en el exterior;