

---

# *La Exportación como Concepto y su Aplicación con Relación al Impuesto General a las Ventas*

**Juan José Assereto Bossio\***

*Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú*

*Asociado Senior del Estudio Rubio, Leguía, Normand y Asociados*

Uno de los temas que viene generando controversia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, originando acotaciones, impugnaciones y fallos por parte del Tribunal Fiscal, el Poder Judicial e incluso el Tribunal Constitucional, es la definición del concepto de exportación y de sus alcances con relación al Impuesto General a las Ventas.

La controversia se centra en la calificación de distintas operaciones comerciales como “exportaciones” o como “ventas locales”, para efectos tributarios. Como se sabe, las exportaciones se encuentran inafectas al Impuesto General a las Ventas y originan la aplicación del beneficio del saldo a favor del exportador, que permite al sujeto que exporte recuperar el crédito fiscal originado en sus adquisiciones gravadas con el impuesto. Por su parte, el término “ventas locales” se utiliza para aludir a operaciones que, por realizarse en el país, se encuentran afectas al Impuesto General a las Ventas.

## **Posición de la Administración Tributaria**

En términos generales, la posición de la Administración Tributaria consiste en que las “exportaciones” y las “ventas locales” deben calificarse en función al lugar donde se produce la transferencia de propiedad del bien objeto de venta. En ese sentido, una operación de venta donde el vendedor es peruano calificará como “exportación” si la transferencia de propiedad del bien objeto de venta se produce fuera del territorio peruano; por el contrario, se tratará de una “venta local” si la transferencia de propiedad se produce dentro del territorio peruano.

Partiendo de ese criterio general, la Administración Tributaria califica como “venta local” gravada con el Impuesto General a las Ventas, a toda operación en la que existan hechos o documentos que puedan determinar que la transferencia en propiedad

del bien se ha producido dentro del territorio peruano, como por ejemplo: i) la emisión de facturas producto de pagos anticipados efectuados por el comprador, en una fecha en la cual el bien vendido se encontraba dentro de territorio peruano; ii) la entrega del bien en un depósito ubicado en territorio peruano; iii) la emisión por parte del depósito receptor de un Certificado de Depósito a nombre del comprador; iv) el endoso del referido Certificado de Depósito a favor de un tercero; entre otros.

## **Problemática**

La posición de la Administración Tributaria supone un problema para todo contribuyente que realice operaciones de comercio exterior, pues bajo ese criterio puede calificar como “venta local”, potencialmente, cualquier operación en la que la entrega del bien (hecho que, como se sabe, determina el momento en que se transfiere la propiedad en el caso de bienes muebles) se produce dentro de los límites del territorio peruano, lo que incluye, por ejemplo, todos los contratos de compra venta internacional en los que se utilicen incoterms como Ex works (EXW), Free on Board (FOB), Free Alongside Ship (FAS) y Free Carrier (FCA).

En efecto, los incoterms son costumbres comerciales internacionales recogidas por la Cámara de Comercio Internacional con sede en París, en base a los cuales las partes pueden señalar, entre otras cosas, el momento en que se transmite la propiedad del vendedor al comprador.

Tratándose del popular FOB, por ejemplo, si las partes contratantes se remiten a él sin salvedades, la transmisión de la propiedad opera cuando la mercancía traspasa la borda del buque en el puerto de origen. En el caso del FAS, la transmisión de propiedad opera cuando la mercancía es entregada al lado del buque en el puerto de origen.

---

\* Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Profesor del Master en Dirección de Empresas Constructoras e Inmobiliarias (MDI) de la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad Politécnica de Madrid.



## La Exportación como Concepto y su Aplicación...

En ese orden de ideas, si las partes de un contrato de compraventa internacional, en la que el vendedor es peruano y el comprador es un sujeto no establecido en el Perú, acuerdan que los términos de su contrato serán FOB Callao sin salvedades, la transferencia de la propiedad se producirá cuando el bien traspase la borda del buque en el puerto del Callao, es decir, dentro de territorio peruano.

Teniendo en cuenta la posición adoptada por la Administración Tributaria, un contrato como el antes descrito, sumamente típico en el comercio internacional, calificaría como “venta local” afecta al Impuesto General a las Ventas.

La constatación de las dimensiones que puede alcanzar la posición adoptada por la Administración Tributaria nos lleva a reflexionar respecto a su exactitud y a cuestionar si el lugar donde se produce la transferencia en propiedad de un bien vendido es realmente un criterio válido para diferenciar entre “exportaciones” y “ventas locales”.

### Legislación del Impuesto General a las Ventas

Como quiera que el objetivo es discriminar entre “exportaciones” y “ventas locales” para efectos del Impuesto General a las Ventas, conviene analizar en primer lugar la legislación que regula dicho tributo.

Conforme con el artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el referido tributo grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles. El artículo 2° numeral 1, literal a) de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo No. 29-94-EF, precisa que se encuentra comprendida en el artículo 1° de la ley, la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato o del lugar en que se realice el pago.

Nótese que la legislación del Impuesto General a las Ventas, al definir el ámbito de aplicación del tributo, no se refiere a “venta local”, sino a “ventas en el país”, para precisar posteriormente que dicho supuesto gravado está referido a la venta de bienes ubicados en el territorio nacional.

En función a lo anterior y teniendo en cuenta que para efectos del Impuesto General a las Ventas, tratándose de ventas en el país de bienes muebles, la

obligación tributaria nace con la entrega del comprobante de pago, con la entrega del bien o con el pago anticipado, lo que ocurra primero, es posible concluir que la venta se produce “en el país” cuando el bien objeto de venta se encuentra físicamente ubicado en el territorio peruano en el momento en que se produce alguno de esos hechos, situación en la cual nos encontraremos ante una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación del impuesto delimitado en el artículo 1° de la ley.

Ahora bien, ¿es el concepto de “venta en el país”, así definido, contrapuesto al de “exportación”, lo que determinaría que pueda definirse uno por oposición al otro y que pueda concluirse que siempre que nos encontremos ante una “venta en el país” no podrá existir una “exportación” inafecta al Impuesto General a las Ventas?.

### Concepto de Exportación

La Ley del Impuesto General a las Ventas no define el concepto de exportación, pero sí señala en su artículo 33° que la exportación de bienes no se encuentra afecta al impuesto.

Con la finalidad de definir el concepto de exportación, debemos remitirnos necesariamente a la Ley General de Aduanas, que en su artículo 54° establece que la exportación 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”. Para tal efecto, en su artículo 10° precisa que “Territorio aduanero es la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional”.

De lo anterior surge que, como regla general, califica como exportación toda operación en virtud de la cual, mercancías de libre circulación salen del territorio peruano para su uso o consumo definitivo en el exterior.

Adicionalmente a lo anterior, tanto la Ley General de Aduanas como la Ley del Impuesto General a las Ventas califican como exportación a determinados supuestos especiales en los cuales no se produce salida física de bienes del territorio aduanero, como por ejemplo las operaciones swap realizadas por productores mineros, en tanto cumplan ciertos requisitos expresamente señalados por la propia ley.

## “Exportación” y “Venta en el País”

Teniendo en cuenta esta definición de exportación, cabe preguntar si es posible que una “venta en el país”, definida de la forma en que lo hace la legislación del Impuesto General a las Ventas, puede originar que el bien vendido salga del territorio peruano para ser usado o consumido en forma definitiva en el exterior.

La respuesta a esa pregunta es claramente afirmativa, un productor nacional puede vender uno de sus productos a un sujeto no establecido en el Perú, para que éste lo use o consuma definitivamente en el exterior, y emitir la factura correspondiente mientras el bien se encuentra ubicado en territorio peruano. De igual forma, puede vender ese mismo producto a un sujeto no establecido en el Perú, para que éste lo use o consuma definitivamente en el exterior, y hacer entrega del bien en algún lugar del territorio peruano, transmitiendo de esa forma la propiedad. Finalmente, puede vender ese mismo producto a un sujeto no establecido en el Perú para que éste lo use o consuma definitivamente en el exterior, y recibir de dicho sujeto un pago anticipado, anterior incluso a la fabricación misma del bien.

De lo anterior se desprende, en nuestra opinión, que los conceptos de “exportación” y “venta en el país” no son contrapuestos, como al parecer entiende la Administración Tributaria, y que, en consecuencia, no se puede definir a la “exportación” por oposición al concepto de “venta en el país”.

En ese orden de ideas, una operación puede calificar como “venta en el país” de acuerdo con los criterios establecidos en la legislación del Impuesto General a las Ventas y, al mismo tiempo, como “exportación”, respetando en ambos casos los conceptos que maneja la legislación tributaria y aduanera. En efecto, cualquier operación de venta que se configure cuando el bien se encuentre ubicado dentro de territorio peruano será una “venta en el país” que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas delimitado en el artículo I de la ley; pero si, producto de la misma operación,

el bien vendido sale del territorio nacional para ser usado o consumido en forma definitiva en el exterior, dicha operación calificará también como “Exportación” y se encontrará inafecta al referido impuesto.

Lo anterior se debe, en resumidas cuentas, a que el concepto de “Exportación” contenido en la Ley General de Aduanas, aplicable al Impuesto General a las Ventas ante la inexistencia de definición expresa en la legislación que regula ese tributo, no se define en función al criterio de ubicación física del bien, sino al de destino. Como puede apreciarse con claridad de las normas citadas, al definir la exportación la Ley General de Aduanas sólo establece como requisito que el bien salga del territorio peruano para ser usado o consumido en forma definitiva en el exterior, es decir,

---

***“(…) la sola ubicación del lugar de transferencia de la propiedad en algún punto del territorio peruano, no es suficiente para excluir a la operación del concepto de exportación.”***

---

que tenga un destino determinado fuera del territorio peruano, prescindiendo completamente de cualquier consideración relativa al lugar en que se pudiera encontrar ubicado el bien al momento en que se configure la operación o al lugar en que pudiera ocurrir la transferencia en propiedad.

De ello se puede concluir que la sola ubicación del lugar de transferencia de la propiedad en algún punto del territorio peruano, no es suficiente para excluir a la operación del concepto de exportación. En efecto, aún cuando la transferencia en

propiedad opere cuando el bien se encuentre ubicado en territorio nacional, la operación calificará como exportación si, producto de la misma, el bien saldrá físicamente del territorio peruano para ser usado o consumido definitivamente en el exterior.

## Desarrollo Jurisprudencial

El desarrollo del tema a nivel jurisprudencial aún no ha llegado a confirmar en forma expresa lo que acabamos de afirmar, pero sí ha confirmado algunos otros criterios vinculados.

En efecto, al definir a la exportación como toda operación que origina la salida de un bien del país para su uso o consumo definitivo en el exterior, cuando esa operación sea una venta de bienes muebles, una de las características que debe necesariamente tener para



## La Exportación como Concepto y su Aplicación...

calificar como exportación es que el comprador o adquirente sea un sujeto establecido (esto es, que cuente con un establecimiento permanente) fuera del territorio peruano, pues sólo en ese supuesto lo podrá usar o consumir en el exterior.

Los pronunciamientos, tanto administrativos como judiciales, que han sido emitidos en casos en los cuales se ha tratado de definir si una operación calificaba o no como exportación inafecta al Impuesto General a las Ventas, confirman ese requisito.

En la sentencia recaída en el expediente N° 1244-2001-AA/TC, en el que se discutió si la venta de combustible por parte de Petroperú S.A. a favor de Challenge Air Cargo Inc. Sucursal del Perú calificaba como exportación para efectos del Impuesto General a las Ventas, el Tribunal Constitucional concluye que las partes contratantes no celebraron un contrato de compraventa internacional, pues los establecimientos de ambas se encontraban ubicados dentro de territorio peruano, por lo que la operación no podía ser calificada como exportación. Para tal efecto, el Tribunal Constitucional se remite a la Convención de las Naciones Unidas sobre Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, tratado internacional al que el Perú se adhirió mediante Decreto Supremo No. 011-99-RE y que en su artículo 1° inciso 1 establece que: “La presente Convención se aplicará a los contratos de compraventa de mercaderías entre partes que tengan sus establecimientos en Estados diferentes”.

En el mismo sentido, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00399-4-2003 concluyó que no calificaba como exportación la operación de venta de concentrado de cobre efectuada por Sociedad Minera Corona S.A. a favor de RGT Minerales S.A., ambas establecidas en el Perú, donde se pactaron términos y condiciones FOB Callao y donde Sociedad Minera Corona S.A. actuó formalmente como exportador obteniendo la Declaración de Aduana, la Orden de Embarque y demás documentos de exportación a su nombre, pues se acreditó que el embarque y despacho de la mercancía hacia el exterior se realizó como consecuencia de otra operación de venta efectuada por RGT Minerales S.A. a favor de Dowa Mining Co. LTD, empresa no establecida en el Perú. Como surge con claridad de este fallo, el Tribunal Fiscal atribuye la calidad de exportación a la operación entre RGT Minerales S.A. (empresa establecida en el Perú) y Dowa Mining Co. LTD (empresa no establecida en el Perú) y la desconoce en el caso de la operación entre dos empresas

establecidas en el Perú, pese a que las formalidades de la exportación se realizaron respecto de esta última operación y no con relación a la primera.

### Naturaleza de la Inafectación a la Exportación

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento, podemos afirmar que la inafectación del Impuesto General a las Ventas que beneficia a la exportación es una de carácter expreso, en virtud de la cual determinadas operaciones, que por su naturaleza podrían encontrarse dentro del ámbito de aplicación del tributo tal y como ha sido delimitado en el artículo 1° de la ley, se ven excluidas de ese ámbito de aplicación en virtud de una norma especial, en este caso contenida en el artículo 33° de la misma ley.

En efecto, definidos los conceptos de “venta en el país” y de “exportación” de la forma expuesta en los párrafos anteriores, resulta incorrecto afirmar que se trata de conceptos contrapuestos y que las distintas operaciones de venta califican exclusivamente como una o como la otra, dependiendo de esa calificación su afectación o inafectación al Impuesto General a las Ventas.

Por el contrario, una operación de venta en la que el bien vendido se encuentre ubicado en territorio peruano al momento de su configuración calificará siempre como “venta en el país” para efectos del Impuesto, pudiendo calificar también como exportación en función al destino que recaiga sobre el bien como consecuencia de la operación.

En ese orden de ideas, una operación como la descrita en el párrafo anterior se encontrará gravada con el impuesto si, producto de la venta, el destino del bien vendido es permanecer en el país o ser usado o consumido en el país, supuesto en el cual nos encontraremos ante lo que, en estricto, debe ser llamado una “venta local”. Por el contrario, la misma operación de venta calificará como exportación inafecta si, producto de ella, el destino del bien vendido es salir del territorio peruano para ser usado o consumido definitivamente en el exterior.

Cabe señalar que este tipo de inafectación expresa o especial no es una práctica ajena a la regulación del Impuesto General a las Ventas, pudiendo apreciarse muchos ejemplos en el artículo 2° de la ley, donde el legislador califica de forma expresa diversos supuestos de hecho como inafectos al tributo, pese a que, por su naturaleza, se encuentran dentro de los alcances del artículo 1° de la misma.

Lo anteriormente expuesto también explica el motivo por el cual el legislador consideró necesario señalar expresamente que la exportación se encuentra inafecta. En efecto, si el concepto de exportación fuera contrapuesto al de “venta en el país”, todas las exportaciones se encontrarían inafectas al Impuesto General a las Ventas por el simple hecho de no encontrarse dentro del ámbito de aplicación del tributo delimitado en el artículo 1° de la ley, lo que haría completamente innecesaria una norma que establezca su inafectación de forma expresa.

### Aplicación Práctica

Resumiendo lo expuesto hasta el momento, una operación de venta de bienes muebles, configurada cuando el bien objeto de venta se encuentra ubicado dentro de territorio nacional, califica como una venta en el país y se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas delimitado en el artículo 1° de la ley que regula dicho tributo.

Ahora bien, si como consecuencia directa de la operación de venta, el bien sale del territorio peruano para ser usado o consumido en el país, la operación califica como exportación y, como tal, queda excluida del ámbito de aplicación del referido impuesto en virtud de una norma expresa contenida en el artículo 33° de la misma ley.

En base a ese criterio, las distintas situaciones que se pueden presentar en la práctica pueden ser calificadas como “ventas locales” afectas o como “exportaciones” inafectas.

Así, en el caso de una venta entre dos sujetos establecidos en el Perú, la operación calificará siempre como “venta local”, pues al carecer de un establecimiento fuera del territorio peruano, el adquirente no podrá destinar el bien a su uso o consumo definitivo en el exterior.

Tratándose de una venta de bienes a favor de un sujeto establecido fuera del Perú, producto de la cual el bien saldrá del país para su uso o consumo definitivo en el exterior, la misma calificará como “exportación” inafecta incluso en aquellos supuestos en los cuales el vendedor peruano reciba pagos anticipados o haga entrega del bien al comprador en algún punto del territorio peruano, lo que incluye su entrega en depósitos ubicados en territorio peruano con la consiguiente expedición del Certificado de Depósito a nombre del extranjero y su entrega en aplicación de los incoterms EXW, FOB, FAS o FCA.

Ahora bien, si el adquirente establecido en el exterior, con anterioridad a la salida física del bien del territorio peruano dispone de él, la operación no podrá ser tratada como exportación y calificará como “venta local” gravada con el Impuesto General a las Ventas, pues el adquirente no habrá destinado el bien a su uso o consumo en el exterior. Este supuesto incluye, por ejemplo, aquellos casos en los que el adquirente extranjero endosa el Certificado de Depósito a favor de un tercero.

Lo anterior obliga al vendedor peruano a tener un conocimiento cuando menos aproximado del destino que el adquirente piensa dar al bien objeto de venta, cuando la entrega se produce dentro de territorio peruano. Ese conocimiento le garantizará aplicar el tratamiento correcto al momento en que le corresponda emitir la factura y determinar si la operación se encuentra o no gravada con el impuesto.

En ese sentido, si el vendedor peruano simplemente entrega el bien en algún punto del territorio peruano y se desentiende del mismo, no estando obligado siquiera a realizar los trámites de exportación, deberá calificar la operación como una “venta local” afecta al Impuesto General a las Ventas, incluso si el adquirente es un sujeto establecido en el exterior.

De igual forma, si el vendedor se compromete a entregar el bien en territorio peruano y a realizar los trámites de exportación, despachando el bien a nombre del adquirente extranjero o a nombre de quien éste le indique, manejando la posibilidad de que el adquirente extranjero transfiera el bien antes de su salida del país y que ése sea el motivo de su despacho a nombre de un tercero, lo recomendable desde el punto de vista tributario, ante la falta de regulación expresa, sería adoptar una posición conservadora y tratar la operación como “venta local” afecta al impuesto, pues si se la considera inafecta y el adquirente finalmente dispone del bien antes de su salida del país, el vendedor tendrá que pagar el tributo omitido con intereses y multas. En caso la salida del país de los bienes se concretara sin que hubiera existido uso o consumo del bien por parte del adquirente dentro de territorio peruano, el vendedor que gravó la operación podría solicitar la devolución del impuesto pagado indebidamente.

Ahora bien, si el vendedor peruano se compromete a entregar el bien en territorio peruano y a realizar los trámites de exportación, habiéndose establecido que el bien sólo se despachará a nombre del adquirente extranjero o que, si se despacha a nombre de un tercero no será como consecuencia de una



## La Exportación como Concepto y su Aplicación...

reventa efectuada por el adquirente, se podrá tratar la operación como exportación inafecta al Impuesto General a las Ventas. En efecto, en un caso como el descrito, el vendedor peruano tendrá la suficiente certeza de que el bien saldrá del país como consecuencia directa de la venta que él realiza a favor de un sujeto residente en el extranjero, para ser usado o consumido definitivamente en el exterior, cumpliendo de esa forma con los requisitos legales establecidos para que la operación califique como exportación.

### Conclusiones

De todo lo expuesto anteriormente se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. Los conceptos de “venta en el país” y de “Exportación” a que se refiere la legislación que regula el “Impuesto General a las Ventas”, no son contrapuestos, por lo que no pueden definirse entre ellos por oposición.
2. Es “Exportación” y por tanto se encuentra inafecta al Impuesto General a las Ventas, toda operación de venta que origine de manera directa la salida física del bien vendido del territorio nacional, para ser usado o consumido definitivamente en el exterior, sin importar el lugar donde se transfiera la propiedad a favor del comprador ni el hecho que se hayan realizado pagos anticipados a la misma.
3. Siempre que nos encontremos ante una operación de venta en la que el comprador no tenga un establecimiento en el exterior, estaremos ante una “venta local” gravada con el Impuesto General a las Ventas, pues el bien vendido no podrá ser destinado por el adquirente a su uso o consumo definitivo en el exterior.
4. Cuando el adquirente tenga establecimiento en el exterior, deberá analizarse si la salida del país del bien vendido es consecuencia directa de la venta realizada a favor del mismo, lo que ocurre cuando el adquirente dispone del bien (lo usa o consume) en el exterior.
5. La eventual incertidumbre respecto al destino que el comprador pudiera dar finalmente al bien vendido origina que, tratándose de algunas operaciones, su calificación como “exportación” resulte complicada y riesgosa para el contribuyente, quien puede verse perjudicado ya sea que adopte una posición conservadora (pagando un tributo al que finalmente podría no estar obligado y viéndose forzado a solicitar su devolución) o una agresiva (no pagando un tributo al que finalmente podría estar obligado, con la consiguiente aplicación de intereses y multas).
6. Dada la falta de una regulación expresa que elimine los riesgos que se presentan en esa situación tanto para el contribuyente como para el Fisco, la eliminación de la incertidumbre resulta la solución más adecuada, para lo cual se pueden adoptar algunas medidas como: (i) establecer un compromiso expreso por parte del adquirente en el sentido de no disponer del bien vendido antes de su despacho de exportación; (ii) señalar como condición de la venta que el despacho de exportación se efectuará únicamente a nombre del adquirente; (iii) señalar como condición de la venta que el eventual despacho del bien a nombre de un tercero no podrá producirse como consecuencia de una reventa del bien por parte del adquirente.
7. En caso no pudiera cumplirse con lo anterior por negativa del adquirente, conservadoramente, la operación debería ser tratada como “venta local” gravada con el Impuesto General a las Ventas