
Rancho de Nave:

¿Era Necesario Dictar la Ley N° 28462 para Precisar que, para Efectos del Impuesto General a las Ventas, la Venta Local de Bienes que Califiquen como «Rancho de Nave» para el Uso de Medios de Transporte de Tráfico Internacional, era una Exportación?

Jaime Loret de Mola de Lavalle*

*Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad San Ignacio de Loyola
Socio encargado del Área Tributaria del Estudio Berninzon, Loret de Mola & Benavides*

La reciente dación de la Ley N° 28462 mediante la cual, en mérito a su Artículo 2°, se ha incorporado al Art. 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo el numeral 5 que dispone que constituye una exportación *«La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo; así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerá la lista de bienes sujetos al presente régimen»*, disponiendo además en su Artículo 3° que ello será de aplicación al régimen aduanero de exportación a que se refiere la Ley General de Aduanas, ha venido a zanjar la controversia que desde 1996 sostenían, de una parte, las líneas aéreas, y, de otra, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), en torno a si la venta local de los bienes antes indicados para su empleo por medios de transporte internacional constituía o no una exportación, tanto a fines aduaneros, como del Impuesto General a las Ventas.

Determinar la naturaleza de exportación de estas operaciones resultaba económicamente relevante para las partes involucradas, pues para las líneas aéreas considerar que las mismas lo constituían representaba, como lo sigue representando ahora, un significativo ahorro económico, toda vez que sus costos operativos se abarataban por la inafectación al IGV de los bienes que calificaban como rancho de nave; mientras que para

la SUNAT el no considerarlas como una venta local representaba la pérdida significativos ingresos fiscales.

Asimismo, el análisis materia del presente artículo resulta necesario dado que la indicada controversia fue discutida a nivel de acciones de garantía constitucionales, produciéndose sentencias definitivas contradictorias expedidas, de un lado, por la Corte Superior de Lima y, de otro, por el mismo Tribunal Constitucional; las expedidas por la primera declarando que la venta de bienes que califican como «rancho de nave» para el uso de medios de transporte en tráfico internacional constituían exportaciones, mientras que las expedidas por segunda les negaba esta condición.

El presente artículo pretende analizar de manera objetiva la normatividad aplicable al caso, así como las consideraciones sobre las que el Tribunal Constitucional fundamentalmente sustentó sus fallos, a los fines de determinar si era necesario dictar la Ley bajo comentario. A estos efectos analizará primero, desde la perspectiva aduanera, si la Ley era necesaria o si la normatividad a la fecha de promulgación era suficiente para verificar la exportación de las mercancías calificadas como «rancho de nave». Asimismo, analizará la normatividad que con posterioridad fue emitida por la SUNAT a los fines de que estas operaciones no califiquen como exportaciones, así como las modificaciones que sobre la materia introdujo el Decreto Legislativo N° 951 dentro del nuevo ordenamiento aduanero vigente desde febrero de 2005.

Finalmente, analizaremos si era necesario modificar el Art. 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo

* Profesor de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas del curso de Planificación Fiscal y Planeamiento Tributario.



Rancho de Nave:

al Consumo a probado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y, de no serlo, desentrañar de su texto las razones de su dación.

1. Antecedentes Judiciales y Efectos Derivados de Ellos:

a) Mediante Resolución de la Corte Superior de Justicia de fecha 10 de enero de 2000 recaída en la Causa N° 2551-99 de Acción de Amparo interpuesta por Aerovías de México S.A. de C.V. y Mexicana de Aviación S.A. de C.V. y otros contra Petróleos del Perú S.A. - Petroperú y la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS) se resolvió la controversia que existía entre las partes del proceso, relativa a si era procedente la exportación de combustibles como «rancho de nave» o «provisiones de a bordo», decretando la Sala Corporativa Transitoria Especializada de Derecho Público, confirmando lo resuelto por el Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en Derecho Público, lo siguiente:

- (i) Que el combustible empleado por aeronaves en operaciones de tráfico internacional de hecho se usa y consume fuera del territorio nacional, por lo que, en los hechos, se produce una exportación con relación a dicho combustible.
- (ii) Que la legislación aduanera vigente a dicha fecha (que es la misma que estaba vigente a la fecha de la promulgación de la Ley N° 28462) contempla procedimientos aduaneros aplicables para exportar el combustible empleado por aeronaves en sus operaciones de tráfico internacional, sea a través de un régimen simplificado (INTA-PE.05) o a través del régimen general (INTA-PG.02).
- (iii) Ordenó a Petroperú a solicitar el despacho de exportación del combustible que vendía a las líneas aéreas para sus aeronaves en tráfico internacional y que se abstenga de trasladar a éstas el IGV con el que indebidamente habían afectado dichas adquisiciones de combustible.
- (iv) Ordenó a ADUANAS, a SUNAT y al Ministerio de Economía y Finanzas que cesen y se abstengan de realizar los actos que impiden la exportación del combustible.

Del mérito de la sentencia aludida en el literal precedente se derivan una serie de situaciones vinculadas con el ámbito de la industria aeronáutica nacional con relación a sus operaciones internacionales, entre las que cabe destacar las siguientes:

- (i) Las líneas demandantes (Aerovías de México S.A. de C.V. y Mexicana de Aviación S.A. de C.V. y otros) logran la adquisición de su combustible a Petroperú en términos y condiciones de exportación e inafectas de IGV.
- (ii) Otras líneas aéreas como Challenge Air, Arrow Air y Cielos del Perú interponen sus respectivas acciones de amparo a los fines de que se les reconozcan estos derechos. De los efectos de estas acciones judiciales comentaremos más adelante en el literal b) siguiente.
- (iii) SUNAT (Impuestos Internos) inicia, de manera inmediata, con resultados infructuosos, una serie de actividades al interior de la administración pública tributaria-aduanera a los fines de modificar la normatividad tributaria y aduanera (v.g. modificación del Reglamento de la Ley del IGV para excluir del régimen de exportación la venta de mercancía por proveedores locales que califique como rancho de nave) con la finalidad de que el combustible empleado en operaciones de tráfico internacional quede afecto al IGV.
- (iv) Los nuevos actores en el mercado de combustible en el Aeropuerto Internacional Jorge Chávez ya concesionado desde el año 2001, de manera generalizada, comienzan a comercializar el insumo para operaciones de tráfico internacional en términos y condiciones de exportación, aplicando el procedimiento dispuesto en la INTA-PG.02 previsto para el despacho de exportación definitiva y, por ende venden el combustible, inafecto de IGV.

b) Mediante Sentencias de fecha 9 de septiembre de 2002 y 9 de enero y 29 de enero de 2003, el Tribunal Constitucional resuelve respectivamente las Acciones de Amparo interpuestas por Challenge Air, Cielos del Perú y Arrow Air; sustentándose en los siguientes fundamentos:
 - (i) Las operaciones de adquisición de combustible por las actoras (Challenge Air, Cielos del Perú y Arrow Air) no califican como compraventas internacionales, pues ambas partes contratantes, las líneas aéreas y Petroperú, están domiciliadas en el país y por lo tanto estas operaciones no califican como exportación.
 - (ii) El tratamiento aduanero para los «ranchos de nave» sólo está previsto para mercancías que arriban al país en medios de transporte internacional y no existiendo a su criterio

regulación que norme su exportación existiendo por tanto, un vacío en la Ley que determina que los mismos no son susceptibles de exportación.

- (iii) Al no calificar la venta de combustible a las líneas aéreas como una operación de exportación sobre la base de los argumentos antes señalados, tales operaciones no gozan de la inafectación tributaria a que se refiere el Art. 54° de la Ley General de Aduanas y el Art. 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo.

Los argumentos aquí descritos son exhaustivamente revisados en el numeral 2 siguiente sobre análisis legal y normativo y se desvirtúan, acreditándose que si es procedente la exportación de mercancías que califican como «rancho de nave» o «provisiones de a bordo».

Asimismo, del mérito de estas sentencias se deriva cierta actividad legislativa y administrativa, que se materializa de la siguiente manera:

- (i) Mediante Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000539-2003/SUNAT/A de 6 de diciembre de 2003 se modifica la INTA-PG.02, sobre procedimiento de Despacho Definitivo de Exportación, precisándose que se considerará como exportador a «*Aquel que se consigna en la O/E (orden de embarque) ...*», es decir: a «*quien haya expedido la factura al cliente ubicado en el extranjero*» (El énfasis es nuestro).

Refirieron entonces funcionarios de la Autoridad de la Aduana Aérea del Callao que sobre la base del criterio expresado por el Tribunal Constitucional y esta norma de inferior jerarquía es que existía impedimento para regularizar el despacho de exportación definitiva del combustible que adquirirían las líneas aéreas nacionales para las operaciones de sus aeronaves en tráfico internacional.

- (ii) Con fecha 2 de febrero de 2004 se promulgó el Dec. Leg. N° 951 que modificó la Ley General de Aduanas, suprimiendo su Art. 67° del Glosario

de Términos Aduaneros de la mencionada Ley la definición del concepto «rancho de nave» o «provisiones de a bordo». Se especuló que la supresión de este concepto, que comprendía tanto a las mercaderías que se encontraban a bordo a su arribo al territorio nacional como las que se embarcaban en el territorio nacional en medios de transporte internacional, estaba dirigido a eliminar toda posibilidad de que sobre su base se pudiera alegar que la Ley General de Aduanas contemplaba la posibilidad de su exportación, dado que fue en función a esta definición que se emitió la Resolución de Intendencia Nacional de ADUANAS 2126 que aprobó la INTA-PG.02 que norma el procedimiento simplificado de exportación de «rancho de nave» o «provisiones de a bordo».

- (iii) A partir del mes de febrero de 2004, la Aduana Aérea del Callao al amparo de lo dispuesto por el párrafo 7 de la sección VI de la INTA-PG.02 suspendió la regularización de los despachos de exportación definitiva correspondientes a las O/E relativas al combustible que los proveedores en el Aeropuerto Internacional «Jorge Chávez» suministraban a las líneas aéreas para sus operaciones de tráfico internacional. A partir de entonces los proveedores dejaron de numerar las O/E relativas al mencionado insumo y procedieron a facturarlo como venta local afecto al IGV.

“(...) la exportación significa la salida física de la mercancía del país, por lo tanto, exportamos cuando hacemos que las mercancías atraviesen las fronteras del territorio nacional.”

2. Fundamentos de Derecho: Análisis Legal y Normativo:

2.1. Del Concepto de Exportación:

En términos generales, la exportación significa la salida física de la mercancía del país, por lo tanto, exportamos cuando hacemos que las mercancías atraviesen las fronteras del territorio nacional.

De acuerdo a ello, OSORIO ARCILA define exportación de la siguiente manera:

«Operación que supone la salida de mercancías fuera de un territorio aduanero y que produce como contrapartida una entrada de divisas»¹.

¹ OSORIO ARCILA, Cristóbal. Diccionario de Comercio Internacional. Bogotá: Presencia Ltda., 1993, p. 86



Rancho de Nave:

Asimismo el Consejo de Cooperación Aduanera (hoy Organización Mundial de Aduanas) en su glosario de términos aduaneros internacionales define a la exportación como:

«Acción de hacer salir del territorio aduanero una mercadería cualquiera.»²

Así también, el tratadista Ricardo Xavier Basaldua define la exportación como *«la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero»³*

Las definiciones presentadas, harían suponer que cualquier salida de mercancía del territorio aduanero importa una exportación, inclusive el contrabando, por lo que la misma, a criterio de la generalidad de tratadistas, debe precisarse, como lo hace Anabalón Ramírez, al definirla como *«el envío legal de mercaderías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el extranjero»⁴*

Entonces, en principio, bastaría que la mercancía salga físicamente del país para que haya exportación, sin importar su destino final, el cual puede realizarse bajo cualquier procedimiento administrativo regulado en el país.

2.2. Del Régimen de Exportación:

Conforme al Glosario de Términos Aduaneros establecido en la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo 809, vigente a la fecha de dación de la Ley N° 28462, el régimen aduanero se define como:

«Tratamiento aplicable a las mercancías que se encuentran bajo potestad aduanera y que, según la naturaleza y fines de la operación puede ser definitivo, temporal, suspensivo o de perfeccionamiento.»

Por lo tanto, el régimen aduanero de exportación es el procedimiento que debe seguir un operador de comercio internacional para la salida de mercancías del territorio nacional.

El régimen de exportación definitiva, en mérito al cual la mercancía saldrá del territorio aduanero de manera permanente, es definido por el artículo 54° de la Ley General de Aduanas, de la siguiente manera:

«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.»

A efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma glosada resulta necesario precisar que el Glosario de la Ley General de Aduanas define:

- **«Régimen Aduanero»:** el tratamiento legal aplicable a mercancías que se encuentran bajo potestad aduanera y que según la naturaleza y fines de la operación puede ser definitivo, temporal, suspensivo o de perfeccionamiento.
- **«Mercancía en Libre Circulación»:** toda mercancía de la que se puede disponer libremente.
- **«Territorio Aduanero»:** el territorio nacional donde es aplicable la legislación aduanera.

Asimismo, para los efectos indicados, debe precisarse que por *«Uso o Consumo Definitivo de una Mercancía en el Exterior»* debe entenderse que la salida de la misma será permanente, es decir, que no retornará al país, no cabiendo otra interpretación toda vez que resulta imposible que la Autoridad Aduanera exija o verifique tal uso toda vez que carece de competencia fuera del territorio nacional.

Conforme a lo expresado se concluye en que *«Exportación»*, para efectos de la Ley peruana, se define como la salida del territorio nacional, de manera permanente, de mercancías de libre comercio en mérito a un proceso legal.

De acuerdo al segundo párrafo del Art. 54° de la Ley General de Aduanas⁵ y al Procedimiento INTA-PG02 Versión 4, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000539-2003/SUNAT/A de 6 de diciembre de 2003, la salida definitiva de las mercancías del territorio nacional se produce cuando las mismas, al amparo de la O/E (orden de embarque) son embarcadas en el medio de transporte internacional, máxime, si conforme al párrafo 40 del procedimiento indicado, se considera que la regularización de la exportación a los fines de su formalización en Declaración Aduanera (DUA)

2 BASALDUA, Ricardo Xavier. «Derecho Aduanero. Parte General». Abeledo Perrot. Buenos Aires. p. 55

3 BASALDUA, Ricardo Xavier, op. cit. P. 55

4 ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos L. «Manual sobre temas Aduaneros». Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas. Santo Domingo, 1980, p. 108

5 Ley General de Aduanas Art. 54°. Segundo párrafo *«(...) Las mercancías deberán ser embarcadas dentro del plazo máximo de diez (10) días, contados desde la fecha de la numeración de la orden de embarque. La regularización de la Declaración de Exportación se efectuará dentro del plazo de quince (15) días computado a partir del término del último embarque.»*

correspondiente debe verificarse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha del último embarque del lote de mercancías objeto de exportación.

2.3. De la Procedencia de la Exportación del Combustible Empleado por las Líneas Aéreas en sus Operaciones de Tráfico Internacional:

a) Refutación de las Sentencias del Tribunal Constitucional:

Son dos los argumentos en los que el Tribunal Constitucional se sustenta para descalificar la venta de combustible a las líneas aéreas domiciliadas en el país para sus operaciones de tráfico internacional como una operación de exportación:

- (i) La necesidad de que exista un contrato de compraventa internacional como requisito para la verificación de la exportación; y,
- (ii) La inexistencia en la Ley General de Aduanas de un proceso específico para la exportación de mercancías calificadas como «rancho de nave» o «provisiones de a bordo»

Respecto al primer argumento del Tribunal Constitucional, como se ha referido en el acápite 2.2. anterior, el Art. 54° de la Ley General de Aduanas dispone que:

«(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.*

Las mercancías deberán ser embarcadas dentro del plazo máximo de diez (10) días, contados desde la fecha de la numeración de la orden de embarque. La regularización de la Declaración de Exportación se efectuará dentro del plazo de quince (15) días computado a partir del término del último embarque. (...)»

Asimismo, la doctrina, considerando la naturaleza de «envío legal» que tiene la exportación refiere:

« (...) *queremos significar que se trata de un acto jurídico que comprende a dos o más personas. Que, el hecho físico de la salida de la mercadería del territorio aduanero y su destinación al exterior, es debido a un acto voluntario de quien tiene la disposición de las mercaderías. Que existe un consignatario y un consignante, etc. etc. (...) Queremos significar también, que este envío no sólo comprende los actos a título oneroso entre destinante y destinatario, sino también los a título gratuito, sólo que a los primeros podríamos denominarlos «envíos comerciales». Pero por sobre todo, queremos dejar en claro que tratase de una operación legal (...)*»⁶

Como se aprecia de lo expuesto en los párrafos que anteceden, la exportación no considera la nacionalidad ni domicilio de las partes o el lugar de celebración del contrato, mucho menos la celebración de un contrato de compraventa internacional en el marco de la Convención de la Naciones Unidas aprobado por el Decreto Supremo N° 011-99-EF, toda vez que el hecho que determina la exportación es el proceso administrativo en virtud del cual se verifica la salida definitiva de la mercancía del territorio peruano y no la celebración del contrato respectivo, por una parte domiciliada en el país con un no domiciliado en él.

En este orden de ideas, es perfectamente posible dentro del marco de la Ley General de

Aduanas que un proveedor nacional verifique una exportación a favor de un sujeto domiciliado en el país, siempre que la mercancía materia de la misma salga definitivamente del territorio nacional; es decir, que calificará como exportación la adquisición de mercancías en el país por domiciliados para que tales mercancías sean remitidas de manera definitiva al exterior por su proveedor.

Con relación al segundo argumento del Tribunal Constitucional cabe mencionar que, si bien es cierto que el Art. 83° de la Ley General de Aduanas de manera específica establece que «*las mercancías destinadas para el uso y consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los medios de transporte de tráfico internacional, ya sean objeto de venta o no y las mercancías necesarias para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de estos, serán*

***“En este orden de ideas,
es perfectamente posible (...)
que un proveedor nacional
verifique una exportación a
favor de un sujeto domiciliado
en el país, siempre que la
mercancía materia de la misma
salga definitivamente del
territorio nacional.”***

6 ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos L. op. cit., p. 108



Rancho de Nave:

considerados como rancho de nave o provisiones de a bordo y se admitirán exentos del pago de derechos arancelarios y demás impuestos que gravan la importación», ello no significa que mercancías similares de origen nacional o nacionalizadas no sean susceptibles de exportación cuando sean proveídas localmente (El énfasis es nuestro).

En efecto, el Glosario de Términos Aduaneros de la Ley General de Aduanas define «*Provisiones de a bordo o Rancho.- Mercancías destinadas al consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los medios de transporte de tráfico internacional, ya sea para ser objeto de venta o no; las necesarias para el funcionamiento, el aprovisionamiento y mantenimiento de los mismos medios, incluyendo combustibles, carburantes y lubricantes, pero excluyendo las piezas de recambio y de equipo, que se encuentren a bordo a la llegada o se embarquen durante su permanencia en el territorio aduanero; así como las mercancías para su venta a los pasajeros y miembros de la tripulación para desembarcarlas.*» (El énfasis es nuestro)

Nótese que esta definición se refiere a las «provisiones de a bordo» o «rancho» como mercancías y precisa que están comprendidas las «*que se encuentren a bordo (del medio de transporte internacional) a la llegada o se embarquen (en el medio de transporte internacional) durante su permanencia en el territorio aduanero*».

Interpretada la definición de «*Provisiones de a bordo o Rancho*» conjuntamente con el Art. 54° de la Ley General de Aduanas se concluye sin duda alguna que las mencionadas «*Provisiones de a bordo o Rancho*», al tener la naturaleza de mercancías, son susceptibles de ser exportadas de manera definitiva al amparo del ya indicado Art. 54° de la Ley General de Aduanas, siendo entonces innecesario que exista un régimen específico o de destino especial como ocurre en el caso de aquellas mercancías que calificando como tales se encuentran a bordo de medios de transporte internacional a su llegada al país, dado que de no existir la norma prevista en el inciso f) del Art. 83° de la Ley General de Aduanas habría la obligación de destinarlas a algún régimen aduanero.

Del texto de las sentencias puede presumirse que esta conclusión del Tribunal Constitucional se deriva del hecho de que el régimen anterior, normado por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por el D.S. N° 045-94-EF y su Reglamento aprobado por el D.S. N° 058-92-EF, hacía un distingo entre exportaciones comerciales y exportaciones no

comerciales, distingo inexistente en el régimen vigente normado por la Ley General de Aduanas sancionada por el Dec. Leg. N° 809 y su Reglamento aprobado por el D.S. N° 121-96-EF (y sus respectivas normas ampliatorias, modificatorias, reglamentarias y complementarias)

En este orden de ideas, al referirse el Art. 54° de la Ley General de Aduanas en sentido lato a «exportación» debe considerarse, al no hacerse distinción alguna, que este régimen está referido tanto a la exportación comercial como a la no comercial, pues ambos supuestos contemplan la salida de mercancías del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior, estando el Tribunal Constitucional, por principio de legalidad, impedido de distinguir donde la Ley no distingue; argumento éste que también desvirtúa el anteriormente analizado empleado por el órgano de control de constitucionalidad.

Finalmente resulta importante señalar que la interpretación del Tribunal Constitucional en todos los casos resulta contraria a la Ley.

En efecto, si se considera que conforme a la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley General de Aduanas el Código Tributario resultará supletoriamente aplicable en lo no previsto en la mencionada Ley o el Reglamento de la misma, a los fines de la interpretación de sus disposiciones resulta aplicable el último párrafo de la Norma VIII del Título preliminar del mencionado cuerpo legal que dispone que «*En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley*» (El subrayado es nuestro).

En este orden de ideas, el Tribunal Constitucional, al haber determinado en vía de interpretación, que:

- (i) La necesidad de que exista un contrato de compraventa internacional como requisito indispensable para la verificación de la exportación; y,
- (ii) Que los bienes que califican como «*Provisiones de a bordo o Rancho*» no constituyen mercancías y, por ende, no son exportables.

Habría condicionado la exportación a supuestos no contemplados en la Ley General de Aduanas, lo que resulta contrario a la ley, pues ella no los contempla taxativamente, conforme ya se ha analizado.

b) De la Ilegalidad del Párrafo 7 de la Sección VI Normas Generales de la INTA-PG.02 aprobada por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000539-2003/SUNAT/A de 6 de diciembre de 2003:

La norma bajo análisis ha sido redactada en los siguientes términos:

«7. La información consignada en la O/E no puede diferir de la DUA en datos tales como:

- Tipo / número de documento y nombre del exportador, excepto cuando se trate de errores al consignar el número del Registro Único de Contribuyente (RUC). Aquél que se consigne en la O/E como exportador, debe ser quien haya emitido la factura al cliente en el extranjero. (...).» (El énfasis es nuestro)

Como se aprecia esta norma resulta del todo ilegal pues supone la verificación de la exportación a la presencia de dos condiciones:

- (i) De una parte, la existencia de una operación comercial; y,
- (ii) De otra, que la contraparte de la operación esté en el extranjero;

Situaciones no previstas en el Art. 54° de la Ley General de Aduanas, pues como ya se ha analizado, este dispone que la exportación única y exclusivamente está referida a la salida de mercancía del territorio nacional en mérito del procedimiento legal correspondiente sin condicionar que dicha salida responda a una operación comercial o que el destinatario de la mercancía tenga domicilio o ubicación en el extranjero.

En el orden de ideas expuesto, aun cuando la Autoridad Aduanera está obligada conforme al Art. 8° de la Ley General de Aduanas a ceñirse a las disposiciones de los procedimientos adecuados al sistema de calidad de la estructura prevista en la Norma Técnica Peruana ISO 9000 a que se refiere las normas sobre la materia emitidas por el INDECOPI, resultará recurrible y amparable por el Tribunal Fiscal, en aplicación del principio de legalidad, toda y cualquier reclamación que el proveedor de combustible formule contra actos de la Autoridad Aduanera que denieguen la regularización de órdenes de embarque relativas a operaciones de venta de combustible realizadas a líneas aéreas nacionales para la operación de sus aeronaves

en tráfico internacional, sobre la base del Párrafo 7 de la Sección VI Normas Generales de la INTA-PG.02 aprobada por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 000539-2003/SUNAT/A de 6 de diciembre de 2003.

c) Efectos de la Supresión del Concepto «Provisiones de a bordo o Rancho» del Glosario de Términos Aduaneros de la Ley General de Aduanas:

Como ya se ha referido el Art. 67° del Dec. Leg. N° 951 que modificó la Ley General de Aduanas, ha suprimido del Glosario de Términos Aduaneros de la mencionada Ley la definición de «rancho de nave» o «provisiones de a bordo»; especulándose que la supresión de este concepto, que comprende tanto a las mercaderías que se encuentren a bordo como que se embarquen en medios de transporte internacional, está dirigido a eliminar toda posibilidad de que sobre su base se pueda alegar que la Ley General de Aduanas contempla la posibilidad de su exportación (que fue el argumento en el que se sustentó la Resolución de Intendencia Nacional de ADUANAS 2126 para dictar el procedimiento simplificado de exportación de «rancho de nave» o «provisiones de a bordo»), y limitarlo tan sólo a las mercancías a que se definen como tales el inciso f) del Art. 83° de la Ley General de Aduanas.

Al respecto, cabe referir que el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia y, de manera específica en la Resolución N° 02033-A-2003, ha establecido como criterio que las definiciones que aparecen el Glosario tienen como propósito ilustrar sobre el contenido de la Ley General de Aduanas. Vale decir, no es necesario que todo concepto sobre el versa la Ley General de Aduanas deba estar definido en su Glosario de Términos Aduaneros pudiendo obtenerse la misma de otras fuentes de Derecho.

Aclarada esta situación y recurriendo nuevamente al Código Tributario al amparo de lo dispuesto por la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley General de Aduanas, cabe referir:

- (i) de una parte, que la Norma III del Título Preliminar del mencionado cuerpo legal señala como una fuente de Derecho (inciso h) a la Doctrina Jurídica; y,
- (ii) de otra parte, que la Norma IX -sobre aplicación supletoria de los principios del derecho- dispone que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas



Rancho de Nave:

distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Basado en lo indicado, cabe referir que es Principio General en materia de Derecho Internacional que los usos y costumbres constituyen fuente de Derecho, considerándose como tales a las disposiciones contenidas en diversos convenios internacionales suscritos por una significativa mayoría de países.

Por tanto sobre la base de estas disposiciones del Código Tributario se puede tomar de la Doctrina Internacional la siguiente definición de «provisiones de a bordo» que es recogida por la Convención de Kyoto⁷ de 1973 en su Anexo A-4:

«se entiende:

a) por «provisiones de a bordo»:

- las provisiones de a bordo para consumo; y
- las provisiones de a bordo para llevar.

b) por «provisiones de a bordo para consumo»:

- las mercancías destinadas al consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de los buques, aeronaves o trenes, ya sean objeto de venta o no; y
- las mercancías necesarias para el funcionamiento y la conservación de los buques, aeronaves o trenes, incluyendo los combustibles, carburantes y lubricantes, pero excluyendo las piezas de recambio y de equipo del medio de transporte; que se encuentren a bordo a la llegada, o que se embarquen durante la permanencia en el territorio aduanero, de los buques, aeronaves o trenes utilizados o destinados a utilizarse en el tráfico internacional para el transporte oneroso de personas o para el transporte industrial o comercial, sea o no oneroso, de mercancías;

c) por «provisiones de a bordo para llevar»: las mercancías para su venta a los pasajeros y a los

miembros de la tripulación de los buques y aeronaves para desembarcarlas y que se encuentran a bordo a la llegada, o que se embarcan durante la permanencia en el territorio aduanero, de los buques o aeronaves utilizados o destinados a utilizarse en el tráfico internacional para el transporte oneroso de personas o para el transporte industrial o comercial, sea o no oneroso, de mercancías.»

Como se aprecia de la definición internacionalmente aceptada, los bienes calificados como «provisiones de a bordo» o «rancho» son definidos por su propia naturaleza como mercancías y, como tales, susceptibles de ser objeto de exportación definitiva conforme al Art. 54° de la Ley General de Aduanas.

En el orden de ideas expresado, somos de la opinión que la supresión del concepto «Provisiones de a bordo o Rancho» del Glosario de Términos Aduaneros de la Ley General de Aduanas en nada afectaría su condición de exportables al amparo de la normatividad aduanera aplicable a partir de la vigencia de las disposiciones del Dec. Leg. N° 951 y que una norma reglamentaria que disponga lo contrario resultaría siendo ilegal.

d) ¿Régimen Aduanero-Tributario Inconsistente?:

Finalmente, cabe referir lo inconsistente que resultaría sostener la «inexportabilidad» del combustible si se considera que la normatividad aduanera contempla dos regímenes que conducirían al mismo objetivo, a decir, la utilización de combustible y otros insumos para operaciones de tráfico internacional inafectos de tributos internos.

En efecto, de una parte, el Artículo 81° de la Ley General de Aduanas dispone que «procede el reembarque de las mercancías, sólo con destino al exterior mientras no hayan sido solicitadas para uso o consumo o no se encuentren en situación de abandono»; por lo que conforme a ello resulta procedente que se admita al régimen de depósito aduanero por el plazo máximo de seis meses combustibles y otras mercancías calificadas como rancho de nave para su posterior reembarque y uso en operaciones de tráfico internacional, no abonándose por este concepto tributo alguno al Fisco peruano.

⁷ Conforme al Art. 38° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, ratificada por el Perú por Decreto Supremo N° 029-2000-RE, las disposiciones de la Convención de Kyoto resultarían aplicables en el Perú al haber esta adquirido la calidad de norma consuetudinaria por haber sido ratificada por la mayoría de países integrantes de Naciones Unidas.

Asimismo, de otra parte, y de manera específica, al amparo del inciso f) del Art. 83° de la Ley General de Aduanas y el Decreto Supremo N° 064-2004-EF (que sustituye al D.S. N° 074-98-EF complementado por el D.S. N° 221-2001-EF) es posible ingresar bajo el régimen de almacén aeronáutico para su posterior reembarque, libre de tributos internos, las mercancías calificadas como rancho de nave.

En este orden de ideas, no resulta legalmente consistente que la Autoridad Aduanera sostenga una supuesta «inexportabilidad» del combustible, toda vez que esta posición pervierte una economía de mercado que se sustenta en un principio y derecho de igualdad para todos los agentes que participan en ella.

3. Necesidad de dictar la Ley N° 28462:

Queda claro de lo hasta aquí expuesto que las mercancías calificadas como rancho de nave objeto de venta para su empleo por medios de transporte en tráfico internacional saldrán del territorio nacional para su uso o consumo definitivo en el exterior; queda claro también que la normatividad aduanera comprende procedimientos legales para que se produzca el envío legal de dichas mercancías al exterior; concluyéndose así que las mercancías aquí mencionadas, eran susceptibles de ser acogidas al régimen aduanero de exportación de conformidad con la legislación vigente a la fecha de promulgación de la Ley N° 28462, por lo que desde la perspectiva técnico-aduanera no resultaba necesario que esta última se dictara para fines aduaneros.

Ahora bien, el último párrafo del Artículo 54° de la Ley General de Aduanas prescribe que «La exportación de bienes no está afecta a ningún tributo»; y, el Art. 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo dispone en su primer párrafo que «La exportación de bienes y servicios (...) no están afectos al Impuesto General a las Ventas»; por lo que, en el orden de ideas expuesto, al constituir la venta de mercancías calificadas como rancho de nave para su empleo por medios de transporte en tráfico internacional una exportación, estas operaciones, por su naturaleza, no están afectas al Impuesto General a las Ventas; por lo que desde la perspectiva técnico-tributaria tampoco resultaba necesario que Ley N° 28462 se dictara para fines tributarios.

Retrospectivamente podría considerarse que son dos las razones por las que se habría dictado la Ley N° 28462: la primera, como ya hemos referido en la parte

pertinente de este artículo, rectificar el error *in judicando* en el que había incurrido el Tribunal Constitucional, que como hemos podido apreciar, teniendo un conocimiento limitado de la materia *sub-litis*, y sobre la base de la defensa planteada por SUNAT que sustentaba que estas operaciones no constituían exportaciones, sentó un precedente equivocado y contrario a la técnica aduanera.

La segunda, sobre la base de lo dispuesto en el Artículo 3° y Primera Disposición Complementaria de la Ley N° 28462 que a continuación se glosan, hacemos hipótesis de que se trataba de una razón de orden económico más que técnico:

«Artículo 3°.- Saldo a favor

En aplicación de lo dispuesto en el artículo precedente, sólo otorga saldo a favor el Impuesto General a las Ventas correspondiente a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que se efectúen a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley.»

«PRIMERA.- Extinción de la deuda tributaria

Declárase con carácter excepcional extinguida la deuda tributaria que por concepto del Impuesto General a las Ventas o del Impuesto Selectivo al Consumo se hubiere generado a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley por la venta destinada a las empresas aéreas o navieras que presten servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, de los bienes destinados para el uso y consumo a bordo de los medios de transporte, así como los bienes necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de éstos, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes, así como la generada por la aplicación de los regímenes aduaneros por dicha operación.

Asimismo, no será exigible la devolución y/o pago de los montos que por concepto del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas hubiera sido compensado o devuelto con anterioridad a la presente Ley; así como por la aplicación de regímenes aduaneros devolutivos.

A los casos antes señalados no les será de aplicación los intereses y multas que pudieran corresponder.

En el caso de haberse presentado a la fecha de la entrada en vigencia de la presente Ley medios impugnatorios en la vía administrativa o demanda en



Rancho de Nave:

la vía judicial el contribuyente deberá desistirse de los mismos.»

En efecto, si se considera que los proveedores de mercancías calificadas habrían cumplido con los procedimientos aduaneros de exportación, así como con la aplicación y solicitud de devolución del saldo a favor de exportación conforme a lo previsto en los Artículos 34°, 35° y 36° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sobre la base del movimiento diario de medios de transporte internacional en el país, es posible presumir que el Fisco habría estado en la obligación de restituir varios cientos de millones de soles cuya devolución no estaba

presupuestada. De ahí que se precise en el Artículo 3° de la Ley que la exportación de mercancías calificadas como rancho de nave sólo otorgarán el beneficio del saldo a favor sólo a partir de la vigencia de la Ley.

De lo expuesto puede concluirse que no era necesario dictar la Ley N° 28462 para que se reconozca la exportación de bienes que califican como «rancho de nave» para los fines del Impuesto General a las Ventas, y que la razón de ser de esta norma sería prevenir las devoluciones de saldo de exportador que legalmente corresponden a proveedores de bienes calificados como «provisiones de a bordo» 