

CARTA N.º 037-2013-SUNAT/200000

Lima, 11 de marzo de 2013

**Señor
LUIS SALAZAR STEIGER
Presidente
Sociedad Nacional de Industrias
Presente.**

Ref.: Carta DL-SNI/010-2013

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual su Despacho formula las siguientes consultas respecto del criterio vertido en el Informe N.º 201-2009-SUNAT/2B0000⁽¹⁾, según el cual la venta de bienes muebles realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo el INCOTERM Ex Works califica como una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV)⁽²⁾:

1. ¿Cuál es la terminología jurídica y tributaria y sus diferencias, entre los términos "mercadería" y "bienes" en relación con la legislación del IGV y la legislación aduanera? De existir diferencias, ¿sus características cualitativas le darían un tratamiento diferenciado respecto de dichas legislaciones, y precisamente en las exportaciones en condiciones Ex Works?
2. ¿Qué entiende la Administración Tributaria por consumo dentro del territorio nacional y consumo en el exterior en relación con el IGV? ¿Qué principio jurídico, literal, lógico jurídico u otro de interpretación aplica en el Informe N.º 201-2009-SUNAT/2B0000? ¿Está aplicando el principio de primacía de la realidad de acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional?
3. Si el vendedor gravara con IGV la operación en mención, ¿no estaría trasladando el Impuesto al exterior, específicamente a la persona no domiciliada?
4. En relación con lo anterior, ¿la persona ubicada en el exterior, no domiciliada, al asumir este impuesto podrá utilizarlo como crédito fiscal?

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>), y ratificado en las Cartas N.ºs 058-2011-SUNAT/200000 y 103-2011-SUNAT/200000, también disponibles en dicho Portal.

² Criterio que resulta de aplicación respecto de las operaciones cuya obligación tributaria hubiera nacido con anterioridad al 1.7.2012, tal como se ha señalado en el Informe N.º 125-2012-SUNAT/4B0000, disponible en el Portal SUNAT.

5. ¿Por qué se debe gravar con IGV las exportaciones Ex Works cuando su finalidad es la salida de las mercaderías para su consumo fuera del territorio nacional?

Al respecto, como se puede apreciar de las consultas planteadas, en estricto, estas no se encuentran orientadas a establecer el sentido y alcance de una norma que implique la interpretación de la legislación tributaria sino que están dirigidas a cuestionar el sustento del criterio vertido en el Informe N.º 201-2009-SUNAT/2B0000, ratificado por esta Administración Tributaria tanto en las Cartas N.ºs 058-2011-SUNAT/200000 y 103-2011-SUNAT/200000 como en el Informe N.º 125-2012-SUNAT/4B0000.

En ese sentido, no procede la atención de dichas consultas conforme a lo establecido en el artículo 93º del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁽³⁾.

Sin perjuicio de ello, es del caso señalar que esta Administración Tributaria ratifica el criterio vertido en los documentos antes indicados, criterio que se encuentra sustentado en la normativa del IGV de la cual fluye que para efecto de determinar si una operación califica como una venta de bienes muebles en el país gravada con tal Impuesto, debe verificarse que los bienes muebles materia del contrato se encuentren ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; lo que queda corroborado si se tiene en cuenta que, en su oportunidad, se incorporó normativamente como supuestos de exportación el caso de los denominados Holding Certificates⁽⁴⁾ así como el de la venta de bienes muebles realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo el INCOTERM Ex Works⁽⁵⁾, siempre que se cumpla con determinados requisitos.

Es más, la incorporación de este último supuesto se efectuó, conforme a lo indicado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1108, a fin de recoger la aplicación del principio de imposición en el país de destino.

Ahora bien, cabe indicar que los términos “mercancías”⁽⁶⁾ y “bienes muebles” tienen significación propia dentro de los ordenamientos jurídicos, aduanero y

³ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias.

⁴ De acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 980 que incorpora este supuesto como exportación, el caso de Holding Certificates constituye una excepción toda vez que “*de acuerdo con nuestra legislación tributaria, la emisión de este tipo de documentos a nombre del comprador del exterior generaría el nacimiento de la obligación tributaria por la verificación de una operación de venta de bien mueble realizada dentro del territorio nacional, pues los bienes estarían puestos a disposición del adquirente del exterior dentro del país*” (el subrayado es nuestro).

⁵ En la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1108 se señala que la incorporación de dicho supuesto se realiza por cuanto a dicha fecha “*lo que determina cuando una operación está gravada o constituye una exportación es la ubicación de los bienes muebles materia del contrato de compraventa a la fecha de su transferencia, de modo tal que se encuentran localizados en el país será una operación de venta gravada con el IGV de conformidad con el artículo 1º de la Ley del IGV y de encontrarse ubicados en el exterior se tratará de una exportación de bienes a la que se refiere el artículo 33º de la citada Ley*”, criterio asumido por el Tribunal Fiscal en, entre otras, las Resoluciones N.ºs 00399-4-2003, 01047-4-2007 y 05682-2-2009.

⁶ Cabe indicar que en la legislación aduanera no se emplea el término mercaderías sino mercancías, no obstante que ambos términos deriven de la misma fuente. Véase al respecto el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 1053, Ley General de Aduanas, publicada el 27.6.2008.

relativo al IGV, respectivamente. De la misma forma, el tratamiento que corresponde dar a una operación relativa a ellos debe sujetarse a los presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia descritos en la norma aduanera o referida al IGV, según fuere el caso.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que conforme con el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en el Derecho, teniendo en cuenta que la aplicación de una norma es un proceso lógico de subsunción⁽⁷⁾ de hechos, de ajuste o encaje del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley; lo que se ha verificado en el supuesto materia de análisis conforme se ha señalado precedentemente.

Asimismo, es preciso indicar que si bien el principio de primacía de la realidad es un elemento implícito en nuestro ordenamiento jurídico y, concretamente, está impuesto por la propia naturaleza tuitiva de nuestra Constitución, el Tribunal Constitucional ha acotado en la STC N.º 19 44-2002-AA/TC, que se aplica “[...] en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que fluye de los documentos” (el subrayado es nuestro)⁽⁸⁾; lo que no ocurre en el caso materia de análisis en el que el criterio vertido en el Informe N.º 201-2009-SUNAT/2B0000 se sustenta en la aplicación de la normativa del IGV.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que de conformidad con el inciso b) del artículo 18º del TUO de la Ley del IGV e ISC⁽⁹⁾ solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que se destinen a operaciones por las que se debe pagar el impuesto o que se destinen a servicios prestados en el exterior no gravados con el impuesto; requisito que no se cumpliría tratándose del adquirente ubicado en el exterior, no domiciliado, por lo cual no podrá utilizar el IGV trasladado como crédito fiscal.

Es propicia la oportunidad para manifestarle los sentimientos de mi especial estima.

Atentamente,

Original firmado por

ENRIQUE VEJARANO VELÁSQUEZ
Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos
SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE
ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

lla

⁷ Tal como lo sostiene el jurista Geraldo Ataliba, “subsunción es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley”. En: ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987; pág. 80.

⁸ Fundamento 5 de la Sentencia N.º 03198-2011-AA.

⁹ Aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias.