

IGV y Exportación de Bienes

El caso del *Holding Certificate* y la transferencia de propiedad mediante tradición ficta

INTRODUCCIÓN

Lamentablemente el legislador no ha solucionado la imprecisión técnica del artículo 33° de la Ley del IGV e ISC (LIGV) que recoge textualmente la no afectación del IGV a la operación de exportación (cuya noción es esencialmente aduanera) y no a la venta subyacente a la misma, con el fin de confirmar la aplicación del criterio de imposición de consumo en el país de destino y la territorialidad del IGV.

Como se recordará, a partir del 1 de abril de 2007 está vigente el numeral 7 del segundo párrafo del artículo 33° de la LIGV, incorporado por el Dec. Leg. N° 980, publicado el 15 de marzo de 2007, el que establece, en líneas generales, que es exportación la venta de bienes nacionales a favor de un comprador del exterior, en la que medien documentos emitidos por un Almacén Aduanero (regulado por la Ley General de Aduanas) o por un Almacén General de Depósito (regulado por la Superintendencia de Banca y Seguros). La norma reglamentaria, que incluye determinados requisitos, fue establecida en el Reglamento de la LIGV con la dación del D. S. N° 69-2007-EF, publicado el 9 de junio de 2007.

La incorporación de este supuesto de exportación –que fue considerado como una innovación legislativa– provocó nuevas interrogantes sobre la afectación del IGV alrededor de las operaciones de exportación⁽¹⁾ que, por cierto, todavía no han sido precisadas normativa ni jurisprudencialmente.

Dicha regulación habría sido originada por una puntual problemática del servicio de almacenamiento y emisión del documento denominado " *Holding Certificate* ", que era utilizado regularmente –conforme a los usos y costumbres del comercio exterior– en forma accesoria y subordinada en los contratos de compraventa internacional con el objeto de asegurar algunos aspectos financieros de la transacción, así como para verificar la existencia y puesta a disposición de los bienes objeto de la transferencia; sin embargo, sus alcances quedaron poco claros y, bajo un aceptable punto de vista, se trataría de un régimen que finalmente abarcaría reglas que no serían aplicables específicamente a los *Holding Certificates* , aunque no por ello menos exigente en cuanto a los requisitos necesarios para verificar una exportación.

Respecto a esta temática es pertinente comentar los aspectos más resaltantes de lo señalado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 5682-2-2009 (en adelante "la Resolución"), del 16 de junio de 2009, en la que se discutía si el contribuyente había realizado operaciones gravadas con el IGV por la venta al exterior de minerales en la que se utilizó los *Holding Certificates* .

Tal parece que el contribuyente apelante había contratado a un almacén (para diversos servicios, entre ellos, el "servicio terminal de almacenamiento marítimo") en el Callao con el objeto de colocar sus minerales, en custodia, desde su llegada de la refinera hasta que salieran al puerto de embarque para su exporta-

ción. Esta empresa emitía los *Holding Certificates* asociados al contrato de compraventa internacional y, una vez que los recibiera con los sellos de pagados, recién liberaba la mercadería para su exportación.

En la Resolución se indica en cuanto al asunto controvertido que " *tratándose de bienes muebles, solo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran afectas al Impuesto General a las Ventas, mas no así su exportación. Por tal motivo, a fin de determinar la procedencia del reparo materia de análisis, resulta fundamental establecer, previamente, si la transferencia de propiedad de los bienes ocurrió con anterioridad a su exportación, supuesto en el cual calificarían como operaciones de venta gravadas con el Impuesto General a las Ventas* ".

I. LA TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD

Desde hace varios años hemos estado analizando el supuesto gravado con IGV "venta en el país de bien mueble", sus alcances normativos y jurisprudenciales, y advertido además la discusión que existe en torno a la aplicación de las normas de transferencia de propiedad del Código Civil (CC) en la configuración de este hecho imponible⁽²⁾.

Se puede observar en la Resolución que no se hace mención a las normas que definen el nacimiento de la obligación tributaria del IGV. En efecto, directamente, se dice que para resolver la controversia, o determinar la procedencia del reparo de la SUNAT que es lo mismo, es fundamental establecer, previamente, si la transferencia de propiedad de los bienes objeto del contrato de venta de minerales ocurrió con anterioridad a su exportación, en cuyo caso sí habría una venta gravada con IGV. A continuación el TF analiza las reglas de transferencia de propiedad según el articulado del CC.

No se aprovechó la oportunidad para definir con mayor claridad la definición de "venta" y el "nacimiento de la obligación tributaria" como parte del hecho gravado "venta en el país de bien mueble" y, en especial, los fundamentos que llevarían a justificar la aplicación supletoria de las normas del Derecho común a las normas del IGV.

Ahora bien, se concluye en la Resolución que en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto por el CC, las partes pueden pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de los bienes muebles se transferirá mediante su "tradición ficta", así como establecer la forma y momento en que ésta va a ocurrir de acuerdo a la normatividad contemplada en el mismo CC.

(1) Ver "Nuevo supuesto de exportación". EN: Suplemento Especial *Modificaciones al IGV e ISC (Según Dec. Leg. N°s. 973 y 980)*, abril de 2007, AELE, págs. 5 a 7. También CEVASCO, Rolando. "¿Qué pasó con los Holdings Certificate o Warehouse Certificate?". EN: Revista *Análisis Tributario* , N° 245, junio de 2008, AELE, págs. 18 a 21.

(2) La última edición que abordó este asunto estuvo dedicada al "IGV y Compraventa a Prueba". EN: Revista *Análisis Tributario* , N° 250, noviembre de 2008, AELE, págs. 51 a 57.

II. LA TRADICIÓN FICTA

Según lo dispuesto en el artículo 947° del CC, la transferencia de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición al acreedor, salvo disposición legal diferente.

Las figuras de la entrega de bienes muebles fueron desarrolladas anteriormente en la RTF N° 12212-4-2007.

Con la Resolución se ratifica que hay dos formas de tradición: la real, en donde hay una entrega efectiva de la cosa a la persona que debe recibirla y, de otro lado, la ficta, que se entiende realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo y cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero. Ambos tipos de tradición estarían comprendidos en el citado artículo 947° del CC.

El TF observa que las partes acordaron que por medio de los *Holding Certificates* se transferiría el título de propiedad de los productos a la compradora. Indica el colegiado que *“la voluntad de las partes al regular la transferencia de propiedad de los bienes, fue inequívoca pues pactaron expresamente en los contratos de compraventa que el título de propiedad pasaría del vendedor al comprador con la realización del pago por parte del comprador”*.

No se afirma, por tanto, que el solo uso de los *Holding Certificates* es una situación incontrovertible que permite verificar la realización del hecho imponible del IGV por venta de bien mueble en el país. Es decir, la existencia de los *Holding Certificates*, y entendemos que otros documentos similares, no serían prueba plena de una transferencia de propiedad para efectos civiles, como tampoco tributarios, siempre bajo la lógica del TF de que son aplicables las reglas del Derecho común.

En el caso se hizo prevalecer –para propósitos del IGV– la voluntad de las partes (el exportador y comprador del exterior), incluyendo la participación de terceros (el banco local y el extranjero), lo cual se manifiesta y verifica en el respectivo contrato de compraventa, dejando de lado la necesidad de analizar la naturaleza de los *Holding Certificates* ni darle un valor especial distinto al establecido en el contrato.

Tampoco en el fondo fue cuestionada la “transferencia” de los bienes a la empresa almacenadora, como una hipotética venta, lo que guardaría concordancia con la RTF N° 10-1-2002.

III. LA VERIFICACIÓN DOCUMENTARIA

Luego se determina el preciso momento en que ocurrió la tradición de los bienes objeto del contrato. Recuérdese que el planteamiento base del asunto controvertido es saber si la transferencia de propiedad ocurrió con anterioridad a la exportación, supuesto en que sí habría IGV.

El análisis del TF fue básicamente documental. Se indica al respecto que *“de la documentación que obra en autos, se aprecia que en el presente caso las partes actuaron siguiendo los términos estipulados en los contratos y el procedimiento establecido por ellas, es decir, que las cláusulas contractuales y demás acuerdos adoptados fueron ejecutados tal como fueron pactados en los respectivos documentos que los incorporaron”*.

En la Resolución se concluye que la tradición ficta fue la decidida por los contratantes. Así, afirma el TF que *“el supuesto previsto por las partes en el contrato para que se configurara la tradición, en este caso ficta, fue la recepción del pago por parte de la recurrente, momento a partir del cual el comprador, a través del banco del exterior designado, adquiriría la disposición de los bienes materia de la compraventa y, por tanto la propiedad, mientras que la recurrente mantendría la posesión de los bienes por intermedio de LICSA, pasando a tener una posesión menos plena de los bienes, es decir, ya no a título de propietario”*.

Dicho de otra manera, se considera que, en virtud del contrato, fue el pago el que generó el cambio sustancial en la naturaleza de la posesión de los bienes sin que la empresa almacenadora perdiera la tenencia física de estos, los mismos que quedaron a disposición del comprador. Luego, el banco del exterior, por encargo del comprador, debía autorizar la salida de los bienes de los almacenes, tal como aparece de los mismos *Holding Certificates*.

Conforme a ello, el TF reitera que *“en el presente caso, en ejercicio del principio de libertad contractual, las partes acordaron la tradición ficta de los bienes materia de compraventa, y que ésta se produciría como consecuencia del pago que efectuara el comprador en virtud a los holding certificates emitidos. En tal sentido, la transferencia de propiedad de los bienes se produciría mediante tradición ficta”*.

IV. EL MOMENTO DEL PAGO

Como el TF determinó en la Resolución que el pago fue el que produjo la tradición ficta, la transferencia de propiedad y, por tanto, la venta gravada con IGV, era preciso identificar el momento del mismo.

Bajo este razonamiento, desde nuestro punto de vista, correspondía identificar cuántos contratos de compraventa fueron celebrados (y las obligaciones jurídicas sobrevinientes) y si los abonos efectuados representaban el cumplimiento de la prestación con el carácter cancelatorio de las obligaciones, total o parcial en su caso, y su relación con el número de facturas (incluyendo notas de débito o crédito) y *Holding Certificates* que pudieran haber sido emitidos.

Téngase presente que según el artículo 1220° del CC se entiende efectuado el pago solo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

Al parecer se trataban de 2 contratos, 7 facturas, 3 notas de débito, 7 *holding certificates* y 3 abonos en cuenta.

V. EL ABONO VERSUS EL EMBARQUE

Respecto de un grupo de 4 facturas que sustentaban la venta del mineral, el TF determina que la transferencia de propiedad se produjo con anterioridad a la exportación, con lo cual confirma que se debió considerar el IGV en dichas operaciones como fue atribuido por la SUNAT. Se dice en la Resolución que las mencionadas facturas *“fueron canceladas en su totalidad mediante el abono realizado el 26 de mayo de 2004 por el banco del exterior por encargo del comprador (Trafigura Beer B.V.) por lo que teniendo en cuenta que de acuerdo con los conocimientos de embarque, el embarque de los indicados minerales, fue efectuado el 29 de mayo, 3 y 7 de junio de 2004, se concluye que la transferencia de propiedad de los bienes se produjo con anterioridad a la exportación, por lo que dichas operaciones constituyen operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, en consecuencia corresponde confirmar la apelada en este extremo”*.

De otro lado, observa que hubo un abono por 3 facturas, respecto de las cuales se emitieron notas de débito, un mes después y con un abono adicional que supuestamente dio por cancelado el precio de los bienes. Sobre este extremo, el TF indica que *“(t)eniendo en cuenta que con estas tres operaciones la integridad del pago se efectuó con posterioridad a la culminación del embarque de los bienes... , podría concluirse que estas ventas no estarían afectas al Impuesto General a las Ventas, sin embargo a fin de corroborar esta situación, es necesario que la Administración realice una verificación de los registros contables y documentación sustentatoria de la recurrente a fin de determinar la fecha de las transferencias de las sumas en la cuenta de la recurrente con las que se canceló el precio de los bienes”*. 