



# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

**EXPEDIENTE N°** : 3376-2008  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 14 de setiembre de 2010

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140006968, emitida el 28 de diciembre de 2007 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010704 a 012-003-0010723 y 012-003-0010731, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010414 a 012-002-0010430, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a marzo, mayo a diciembre de 2002, enero a marzo, julio, agosto de 2003, saldo a favor de abril de 2002, abril a junio y diciembre de 2003 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente indica que la Administración pretende gravar con el Impuesto General a las Ventas (en adelante el impuesto) a las operaciones de venta a sus clientes del exterior, materia de exportación definitiva, bajo el argumento de que la transferencia de propiedad de los bienes en almacenes ubicados en el país se produjo con la emisión de los documentos denominados "Holding Certificates"; no obstante que en la mayoría de casos el pago final se produjo en una fecha posterior a la del embarque.

Que señala que la transferencia de propiedad, para fines de determinar la configuración del hecho gravado "venta", debe definirse, en ausencia de definición del momento en que se transfiere la propiedad, conforme a las normas del Código Civil, la que operó con el pago total de la contraprestación, lo cual ocurrió cuando los bienes estaban localizados fuera del territorio nacional, con independencia del reconocimiento del ingreso para efectos del Impuesto a la Renta, el cual no depende de la transferencia de propiedad de los bienes sino de la transferencia de los riesgos y ventajas.

Que precisa que si bien el artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que se entiende por venta cualquier transferencia a título oneroso, no precisa en qué momento se entiende producida la transferencia, por lo que debe aplicarse el artículo 947° del Código Civil, que establece que la transferencia de bienes muebles se debe determinar de acuerdo con la "teoría del título y el modo", según la cual se requiere de un título que sustente el desplazamiento patrimonial y de un modo que constituya el mecanismo establecido para producir el desplazamiento de la propiedad. Adicionalmente, la transferencia de propiedad como elemento objetivo del hecho imponible "venta" no puede ser determinada recurriendo a una interpretación del contrato de compraventa, porque dicho elemento debe estar definido en la ley por tratarse de un aspecto esencial del hecho gravado.

Que alega que la emisión y/o entrega de los Holdings Certificates no transfiere propiedad, toda vez que no califican como títulos valores ni opera la compra venta sobre documentos.

Que menciona que la Administración no ha acreditado que las operaciones de compra venta de metales refinados con sus clientes del exterior fueran simuladas, por el contrario resulta claro que las exportaciones sí se realizaron, por lo que no resulta de aplicación la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, invocada por la Administración en la etapa de reclamación.

Que refiere que la Administración pretende desconocer las operaciones de exportación que efectivamente se realizaron en cumplimiento de los requerimientos establecidos por la legislación aduanera y reiterados pronunciamientos de este Tribunal sobre calificación y requisitos de la exportación, no resultando de aplicación las Resoluciones N° 399-4-2003 y 1242-1-2002 invocadas por la Administración.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10436-3-2010

Que argumenta que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha sido precisa al delimitar el momento de la transferencia de propiedad, por lo que aún cuando no resulten de aplicación supletoria las normas del Código Civil, sí resultan de aplicación los alcances de la definición de exportación prevista por la Ley General de Aduanas, lo que es compatible con los fines del impuesto, esto es, no alcanzan aquellas compra venta internacionales en las que el consumo de los bienes se lleve a cabo en el extranjero, por lo que aún en el supuesto negado que los Holding Certificates hubieran transferido la propiedad a favor de clientes no domiciliados y que su emisión implicara la puesta a disposición de los metales refinados, tal circunstancia por sí misma no impide que se configure una exportación de bienes, puesto que la venta de bienes para efectos del impuesto se perfecciona siempre antes de su exportación.

Que añade en la misma línea que tal transferencia no determina que el consumo se haya producido en el territorio nacional, porque la venta no implica en sí misma el consumo efectivo de los bienes, toda vez que no se puede identificar el hecho imponible (venta de bienes) con la finalidad del impuesto que es recaer sobre el consumo final de los bienes y servicios (consumo).

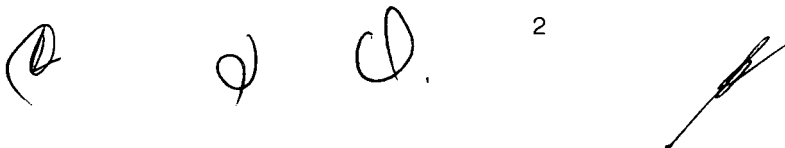
Que agrega que la Ley del Impuesto General a las Ventas adopta el principio de imposición exclusiva en el país de destino, por lo que no procede afectar la transferencia de los concentrados que fueron objeto de consumo definitivo en el exterior, operación que cumple con los requisitos para ser considerada como exportación, consistente en la salida de la mercadería del territorio aduanero, consumo de la mercancía en el exterior y control aduanero por el órgano competente.

Que deduce la nulidad de la resolución apelada, toda vez que la Administración ha vulnerado el debido procedimiento al no pronunciarse sobre los argumentos de la etapa de reclamación, realizar una incorrecta aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, invocar fundamentos jurídicos incongruentes, así como actualizar los intereses de la deuda tributaria considerando indebidamente la capitalización al 31 de diciembre de 2005.

Que adicionalmente expone lo siguiente respecto de la existencia de ventas internas observada por la Administración:

- Resultan de aplicación los criterios establecidos por las Resoluciones Nº 05682-2-2009, 08974-3-2009 y 11673-3-2009, en cuanto a que la emisión de los Holding Certificates no determina la transferencia de propiedad, debiendo prevalecer los términos contractuales pactados por las partes en el sentido que la transferencia de propiedad opera con el pago íntegro del precio acordado, esto es, cuando los bienes se encontraban fuera del territorio nacional al haber sido exportados con anterioridad.
- Sin perjuicio de lo señalado, debe primar el principio de imposición en el país de destino, conforme con lo expuesto por el voto discrepante de la vocal ponente en la Resolución Nº 05682-2-2009, así como su tratamiento en el derecho comparado, toda vez que se ha acreditado que los bienes fueron vendidos después de la exportación y su consumo se produjo en territorio extranjero, con independencia del momento en el cual se deba haber producido la venta de los bienes.
- El artículo 33º de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que no están gravadas las exportaciones de bienes, debiéndose entender que la venta debe encontrarse vinculada a un procedimiento administrativo de exportación definitiva, sin interesar que se haya configurado antes, durante o después de la culminación del procedimiento.

Que anota con relación al reparo a las exportaciones realizadas por uso anticipado y por declarar un mayor valor FOB, que conforme lo acredita con el documento de transporte aéreo respectivo, los bienes fueron embarcados el 31 de mayo de 2002 y no en junio como afirma la Administración. Asimismo, por un error de digitación en la Declaración Única de Exportación se consignó un menor valor FOB, por lo que el valor declarado es correcto, siendo además que aún cuando la exportación debía ser declarada en junio de 2002, ello no habría generado la devolución de un mayor saldo a favor en mayo, en razón que el importe solicitado en devolución no excedió el límite de las exportaciones.





# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

Que por su parte, la Administración señala que las ventas de metal refinado efectuadas por la recurrente a sus clientes del exterior Glencore Ltd., Hochschild Partners, Latin American Marina Services Ltd., Pechiney Trading Ltd., Trafigura Beheer B.V., BH Acos Especies Industria e Comercio, Vicson S.A., Brasoxidos Industria Química Ltda., Deformaciones Plásticas de Metales C.A., Fanametal y Distribuidora de Productos Catódicos C.A. – Diprocave constituyen operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas; sin embargo, fueron consideradas como efectuadas fuera del territorio nacional.

Que indica que de lo pactado por las partes en los contratos suscritos con los mencionados clientes del exterior se observan diversos momentos relacionados con la compra venta de minerales refinados, tales como la entrega física de los bienes, el pago, la transferencia del título de propiedad y riesgo de la pérdida de los bienes, desprendiéndose que el título de propiedad pasará del vendedor (Doe Run) al comprador (no domiciliado) a la recepción del pago por el vendedor (conforme a lo definido en los contratos) o después de que el banco pague la carta de crédito, mientras que el riesgo pasará del vendedor al comprador en el momento de la entrega de la mercancía, lo que ocurre cuando ésta sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido; quedando claro que la intención de las partes en dichos contratos fue efectuar la transferencia de propiedad de los bienes en un momento distinto al de la entrega de éstos al comprador.

Que refiere que en los mencionados contratos no se estableció si se trataba de un pago definitivo o aquél efectuado luego del embarque de los bienes; únicamente se hizo alusión a lo descrito en los contratos, por lo que en la mayoría de los casos se realizaron pagos antes del embarque de los bienes contra entrega de los Holding Certificates al comprador, los que acreditan que una cantidad de metal refinado correspondiente a una determinada cuota pactada según contrato se encuentra depositada y libre de cualquier embargo o daño, a la orden de los clientes del exterior, indicándose que éstos tienen pleno dominio y derecho de posesión inmediata del material, el cual está a libre disposición para que lo retiren o para cualquier otro fin, así como la emisión de una primera factura que en la mayoría de casos fue cancelada en su integridad antes del embarque de los bienes, operando de tal manera la transferencia de propiedad.

Que añade que si bien posteriormente la recurrente emitió una segunda factura (“comprobante de pago definitivo”), previa anulación de la primera mediante una nota de crédito sin mediar devolución de los bienes ni de la retribución percibida, ésta última contiene la misma cantidad de metal refinado incluida en la factura original, observándose en todo caso una variación en cuanto al precio unitario, diferencia que habría sido cancelada con posterioridad al embarque de las mercancías lo que no puede llevar a afirmar que recién con la cancelación de dicha diferencia se habría producido el pago establecido según contrato, siendo además que contablemente fue registrado como una venta a la fecha de emisión de la primera factura y considerada para efectos del Impuesto a la Renta, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, debiendo agregarse que la correspondencia de 17 y 18 de enero de 2002 confirma que la transferencia de propiedad se produjo con el pago de la primera factura por parte del comprador, cuando los bienes se encontraban depositados en un almacén situado en el territorio nacional.

Que argumenta que en las operaciones realizadas por la recurrente y sus clientes no domiciliados, el pago del monto pactado fue efectuado antes del embarque de los bienes; independientemente que ello estuviera o no previsto en los contratos respectivos, no existiendo concordancia entre lo pactado y lo que habría ocurrido en la realidad, concluyendo que con la emisión y entrega de los Holding Certificates a nombre de los clientes del exterior se transfirió la propiedad de las mercancías a los sujetos no domiciliados, lo que habría ocurrido cuando aún se encontraban depositados en los almacenes de CENTROMIN PERÚ o de Almacenera LICSA, ambos ubicados en el territorio nacional, por lo que las operaciones de venta de metal refinado se encuentran gravadas con el impuesto.

Que concluye que los mencionados Holding Certificates constituyen títulos representativos de propiedad que si bien no son títulos valores, de acuerdo con lo regulado por la ley de la materia, así como lo previsto por el artículo 1580° del Código Civil, cumplen similares funciones y fines que aquéllos, por lo que operó una tradición documental, lo que no se ve enervado por el hecho de que pudieron ser utilizados además



# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

como un medio para garantizar a sus clientes del exterior la entrega de un determinado número de bienes.

Que agrega que no se ha verificado ninguna de las causales establecidas en el artículo 109° del Código Tributario, por lo que la nulidad invocada carece de sustento.

Que finalmente respecto del reparo por observaciones a las exportaciones realizadas por uso anticipado y por declarar un mayor valor FOB, indica que la recurrente no cumplió con sustentar las observaciones efectuadas mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0122060001566, por lo que se mantienen.

## **Antecedentes**

Que en mérito a la Orden de Fiscalización N° 050011174020 y la Carta N° 050011174020-01-SUNAT, mediante Requerimiento N° 121050000183, notificado el 16 de diciembre de 2005 (folios 11341, 11342, 11465, 11467 y 11468), se inició a la recurrente la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero de 2002 a diciembre de 2003, emitiéndose adicionalmente los Requerimientos N° 0122060001241, 0122060001566 y 0122060001788 (folios 11014 a 11016, 11174 a 11204 y 11308 a 11337).

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración efectuó reparos a la base imponible y exportaciones de enero a diciembre de 2002 y enero a marzo y agosto de 2003 y las exportaciones realizadas de febrero a diciembre de 2002 y enero a mayo, julio y setiembre de 2003, por los siguientes conceptos: i) Operaciones de venta de minerales mediante la emisión de Holding Certificates que fueron consideradas por la recurrente como exportaciones, ii) Notas de crédito y débito indebidamente informadas, iii) Exportaciones embarcadas con posterioridad a su registro, iv) Declaración de un mayor valor FOB, y v) Operaciones declaradas como no gravadas<sup>1</sup>. Asimismo, la Administración reparó el crédito fiscal de enero de 2003 por el registro de operaciones con atraso mayor al permitido.

Que tales reparos implicaron la disminución del arrastre del Saldo a Favor del Exportador de abril de 2002, abril a junio y diciembre de 2003, así como devoluciones en exceso del Saldo a Favor Materia de Beneficio de enero a marzo y mayo a diciembre de 2002, enero a marzo, julio y agosto de 2003, emitiéndose como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010704 a 012-003-0010723 y 012-003-0010731; asimismo, al determinarse la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, se emitieron las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010414 a 012-002-0010430.

Que la recurrente no expone en la reclamación ni en la apelación algún argumento destinado a cuestionar los reparos por exportaciones declaradas como ventas no gravadas y al crédito fiscal por atraso en la contabilización, en tal sentido, procede verificar si el resto de los reparos mencionados y las multas acotadas se encuentran conforme a ley. Sin embargo, atendiéndose a los argumentos expuestos por la recurrente, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad de la resolución de intendencia apelada.

## **Nulidad de la resolución apelada**

Que el artículo 77° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que las resoluciones de determinación deben necesariamente contener, entre otros requisitos, los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones que la amparan. Además, el artículo 103° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, señala que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

<sup>1</sup> Específicamente el reparo por ventas no gravadas implicó un incremento del monto de las exportaciones de mayo de 2002 (por S/. 251 106,00), al descontarse de las ventas no gravadas de dicho mes para efecto de la determinación de la prorrata del crédito fiscal (folios 11095, 11096 y 356).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10436-3-2010

Que en similar sentido, el artículo 129º del citado código señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que por su parte, la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444<sup>2</sup>, dispone en el numeral 4 del artículo 3º, que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6º de la misma ley, establecen que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a las anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo Nº 953, dispone que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos o sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que la recurrente sostiene la nulidad de la apelada debido a que la Administración ha vulnerado el debido procedimiento al no pronunciarse sobre los argumentos expuestos en la etapa de reclamación, aplicar en forma incorrecta la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, invocar fundamentos jurídicos incongruentes, así como por capitalizar los intereses al 31 de diciembre de 2005.

Que de la revisión de la resolución de intendencia apelada (folios 13058 a 13121), se advierte la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantiene los reparos efectuados en la fiscalización materia de impugnación por parte de la recurrente; habiéndose efectuado su desarrollo detallado mediante las siguientes partes: i) Referencias, ii) Fundamentos del recurso, iii) Análisis y base legal, el cual contiene a su vez los siguientes puntos: a) Reparos por ventas en el país de metales: Alcances y conclusiones de la fiscalización realizada y análisis efectuado en la instancia de reclamación, b) Reparos por observaciones a las exportaciones realizadas por uso anticipado y por declaración de un mayor valor FOB, c) Supuesta compensación del saldo a favor del exportador, y d) Resoluciones de multas impugnadas; y iv) Conclusiones.

Que se verifica de autos que la Administración emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos materia de impugnación, consignándose los fundamentos de hecho y derecho que los sustentan, por lo que se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose de lo actuado alguna vulneración al debido procedimiento, en consecuencia, la nulidad deducida por la recurrente en este extremo carece de sustento.

Que en cuanto a la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece el criterio de calificación económica de los hechos, cabe indicar que este Tribunal en la Resolución Nº 6686-4-2004 de 8 de setiembre de 2004 ha señalado que tal criterio otorga a la Administración la facultad

<sup>2</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, concluyendo que aquéllos constituyen hechos impositivos, lo que implica dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que en el presente caso, atendiéndose a lo actuado en la fiscalización, tales como los contratos de compraventa correspondientes a las operaciones reparadas, los documentos denominados Holding Certificates, las facturas emitidas, los estados de cuenta bancarios, entre otros, mediante el reparo por la venta de minerales considerada como exportación, no se cuestiona realmente la naturaleza o características del negocio efectuado por la recurrente, esto es, la venta de metales a favor de clientes del exterior, al no desconocerse la realización de los elementos esenciales que la componen: la entrega en propiedad de los bienes y el pago efectivo del precio<sup>3</sup>, sino que lo que se pretende sostener es que la transferencia de propiedad se produjo en el territorio nacional y no con posterioridad a su embarque al extranjero, por lo que se concluye que resulta irrelevante en el presente caso la mención a la citada Norma VIII.

Que finalmente respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido de que resulta indebida la capitalización al 31 de diciembre de 2005 de los intereses moratorios correspondientes a la deuda impugnada, debe precisarse que dicha capitalización se encontraba regulada en el texto original del artículo 33° del citado Código Tributario y si bien luego fue derogada por el Decreto Legislativo N° 969, esta norma recién entró en vigencia a partir del 25 de diciembre de 2006, por lo que sí correspondía la capitalización de intereses realizada por la Administración, careciendo de sustento lo argumentado al respecto.

## ***Ventas de metal refinado a clientes del exterior consideradas como ventas internas afectas y otros reparos vinculados***

Que se aprecia de los Anexos 15, 15.1, 17 y 18 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010704 a 012-003-0010723 y 012-003-0010731 así como de la resolución apelada (folios 12252 a 12291, 12298 a 12322, 12349 a 12387, 12394 a 12407 y 13069 a 13089), que la Administración procedió a reparar las operaciones de exportación de zinc, cobre y plomo refinado realizadas a favor de Trafigura Beeher B.V., Glencore Ltd., Hochschild Partners, Latin American Marina Service Ltd., Pechiney Trading Ltd., BH Acos Especies e Comercio, Deformaciones Plásticas de Metales C.A. - Deformac, Vicson S.A., Distribuidora de Productos Catódicos C.A. - Diprocave, Brasoxidos Industria Química Ltda., y Fanametal en los meses de enero a diciembre de 2002, y enero, febrero, marzo y agosto de 2003, al considerar que constituían ventas en el país gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo se aprecia que la Administración también efectuó reparos a las exportaciones realizadas por concepto de operaciones con Holding Certificates informadas mediante COA exportadores, y notas de crédito informadas indebidamente en los ejercicios 2002 y 2003, debiéndose precisar que éstos se encuentran vinculados al reparo anteriormente mencionado, por lo que del total de exportaciones declaradas por la recurrente, la Administración descontó el importe de las operaciones realizadas mediante Holding Certificates y adicionó las que habían sido deducidas en mérito de las notas de crédito

<sup>3</sup> Mediante la Resolución N° 4774-4-2006, este Tribunal infirió de lo expuesto por la jurisprudencia, los artículos 1529°, 1549° y 1552° del Código Civil y la doctrina, que el hecho que subyace a la figura jurídica de la compraventa es el intercambio de un bien por una cantidad de dinero específica, lo cual implica que se produzca la entrega física de un bien de parte de un proveedor hacia un comprador (recurrente), a cambio del pago efectivo de su precio de este último al primero de ellos; en consecuencia, a efecto de calificarse si desde el sustrato económico la compra de oro era real o no (que fue materia de controversia en dicha resolución), la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se haya producido: (a) la entrega física del oro del proveedor directo emisor del comprobante de pago hacia la recurrente y (b) el pago efectivo del precio por parte de la recurrente al proveedor directo (vendedor).



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

vinculadas a dichas operaciones (folios 13090 a 13095). En tal sentido, procede emitir pronunciamiento sobre el reparo por concepto de ventas en el país consideradas como exportaciones.

Que de acuerdo con los artículos 1°, 3° y 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles, es decir, todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la denominación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y a las condiciones pactadas por las partes; mientras que la exportación de bienes<sup>4</sup>, no está afecta al tributo.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, dispone que la venta es todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, y el inciso a) del numeral 1 del artículo 3° establece que se entiende por fecha de entrega de un bien, a la fecha en que el bien queda a disposición del adquirente.

Que conforme con las normas citadas y el criterio expuesto por este Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 00010-1-2002, 06845-1-2002, 01047-4-2004 y 05682-2-2009, en el caso de bienes muebles, sólo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran afectas al Impuesto General a las Ventas, mas no así su exportación, y en este sentido, a fin de verificar si el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, debe establecerse, si la transferencia de propiedad de los minerales ocurrió con anterioridad a la fecha de su exportación.

Que por otro lado, es importante indicar que según lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05682-2-2009, en un caso similar al presente, la regla para la transferencia de bienes muebles, contemplada en el artículo 947° del Código Civil, es que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente, la cual se realiza según el artículo 901° del citado código, mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece, mientras que el artículo 902° del referido código, señala que la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo o cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero; y que la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta, estando ésta última regulada en el artículo 902° antes citado.

Que agrega la mencionada resolución que el Código Civil contempla las figuras conocidas en doctrina como "*traditio brevi manu*" y "*constituto posesorio*", indicándose que la primera se presenta cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo, pasando de ejercerse una posesión menos plena a ejercerse una posesión plena, es decir, dándose un cambio sustancial en la naturaleza del título del poseedor, sin que se pierda en algún momento la tenencia física del bien. Asimismo, se establece que la "*traditio brevi manu*" también puede producirse cuando el bien objeto de transferencia se encuentre en posesión de un tercero, mientras que el "*constituto posesorio*" es la "*traditio brevi manu*" pero entendida de manera inversa, es decir, cuando una persona que ejerce una posesión plena, pasa a ejercer una posesión menos plena, sin que en algún momento se pierda la posesión física del bien, y que conforme con los artículos 1354° y 1356° del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del

<sup>4</sup> Según este Tribunal en la Resolución N° 06451-A-2005, existe una operación de exportación de mercancías cuando éstas, siendo de libre circulación dentro del territorio aduanero, salen para su uso o consumo en el exterior, debiendo precisarse que tal "uso o consumo en el exterior" únicamente es el "propósito o fin" con el que el exportador solicita la salida de las mercancías, y como tal debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación peruana. Asimismo las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03204-2-2004, 0251-5-2001 y 0623-1-2000, señalan que una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, la cual corresponde a la fecha de control de embarque anotada en las Casillas 10 ó 12, según corresponda, de la orden de embarque, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11699-A-2007.



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo las disposiciones de la ley sobre contratos supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que además, al regular la contratación entre particulares, nuestro sistema jurídico tanto a nivel constitucional como legislativo, ha recogido el principio de la autonomía privada, que es el poder reconocido a las personas para regular dentro del ordenamiento jurídico, sus propios intereses y crear libremente relaciones jurídicas entre sí, en ese sentido, dicho principio tiene un doble contenido, por un lado, la libertad de contratar o libertad de conclusión, que es la facultad de decidir contratar o no y, de hacerlo, elegir cómo, cuándo y con quién se contrata, y por otro lado, la libertad contractual o libertad de configuración interna, que es la de determinar el contenido y términos del contrato que se ha convenido en celebrar, es decir, las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, entre otras.

Que en este orden de ideas, se concluyó en la citada Resolución N° 05682-2-2009, que en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que ésta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en el citado código.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó para efecto del Impuesto General a las Ventas las siguientes operaciones llevadas a cabo durante los ejercicios 2002 y 2003:

## Ejercicio 2002

H/C <sup>5</sup> Emisión	C/CND <sup>6</sup>	Factura Provisional	Fecha	US\$	Factura Definitiva	Fecha	US\$	Folios
24/01/02	62235 GLENCORE	028-06839	24/01/02	1 157 078,42	028-07050	28/02/02	1 221 731,26	10676 a 10700
04/02/02	62235 GLENCORE	028-06913	08/02/02	163 547,37	028-07051	28/02/02	173 704,88	10633 a 10675
08/02/02	62235 GLENCORE	028-06914	08/02/02	339 526,28	028-07052	28/02/02	360 613,41	10607 a 10632
27/02/02	62235 GLENCORE	028-07012	27/02/02	1 182 423,73	028-07147 028-07329	26/03/02 30/04/02	865 799,64 317 334,33	10557 a 10606
28/02/02	62235 GLENCORE	028-07047	28/02/02	338 862,11	028-07337	30/04/02	338 862,11	10506 a 10537
31/03/02	62235 GLENCORE	028-07182	31/03/02	520 052,52	028-07338	30/04/02	548 783,83	10481 a 10505
31/03/02	62235 GLENCORE	028-07183	31/03/02	1 187 734,71	028-07339	30/04/02	1 253 353,41	10454 a 10480
30/04/02	62235 GLENCORE	028-07352	30/04/02	876 488,17	028-07619	17/06/02	933 172,63	10428 a 10453
30/04/02	62235 GLENCORE	028-07326	30/04/02	619 276,74	028-07620	17/06/02	659 326,76	10403 a 10427
06/05/02	62235 GLENCORE	028-07392	06/05/02	188 491,78	028-07621	17/06/02	200 681,96	10377 a 10402
28/05/02	62235 GLENCORE	028-07500	27/05/02	772 010,04	028-07845	25/07/02	821 560,68	10352 a 10376

<sup>5</sup> Holding Certificates.

<sup>6</sup> Contrato y Cliente No Domiciliado.





# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

30/05/02	62235 GLENCORE	028-07515	31/05/02	384 646,92	028-07846	25/07/02	410 771,71	10328 a 10351
07/06/02	62235 GLENCORE	028-07569	07/06/02	450 012,81	028-07847	25/07/02	480 577,17	10302 a 10327
28/06/02	62505 HOCHSCHILD	028-07669	28/06/02	700 682,60	028-07772	12/07/02	700 682,60	10271 a 10301
20/06/02	62235 GLENCORE	028-07633	20/06/02	764 022,92	028-07983	22/08/02	815 104,45	10245 a 10270
30/06/02	62235 GLENCORE	028-07719	30/06/02	802 951,14	028-07984	22/08/02	853 473,94	10222 a 10244
18/07/02	62505 HOCHSCHILD	028-07811	18/07/02	944 165,06	028-07959	14/08/02	944 165,06	10200 a 10221
12/07/02	62235 GLENCORE	028-07791	12/07/02	28 677,14	028-07985	22/08/02	30 481,55	10175 a 10199
24/07/02	62235 GLENCORE	028-07843	24/07/02	804 808,53	028-07986	22/08/02	843 257,10	10146 a 10174
31/07/02	62235 GLENCORE	028-07908	31/07/02	825 913,60	028-07987	22/08/02	876 065,03	10123 a 10145
27/08/02	62235 GLENCORE	028-08021	27/08/02	744 367,46	028-08211	30/09/02	798 807,53	10099 a 10122
31/08/02	62235 GLENCORE	028-08067	31/08/02	513 889,44	028-08212	30/09/02	549 473,55	10076 a 10098
13/09/02	62235 GLENCORE	028-08104	13/09/02	297 072,37	028-08213	30/09/02	317 643,05	10053 a 10075
30/09/02	62235 GLENCORE	028-08204	30/09/02	820 276,37	028-08370	31/10/02	876 426,98	10028 a 10052
30/09/02	62235 GLENCORE	028-08227	30/09/02	563,107,65	028-08369	31/10/02	601 654,43	10005 a 10027
09/10/02	62235 GLENCORE	028-08245	09/10/02	192 905,97	028-08368	31/10/02	206 111,02	9981 a 10004
29/10/02	62235 GLENCORE	028-08351	29/10/02	815 614,40	028-08627	18/12/02	867 490,01	9955 a 9986
31/10/02	62235 GLENCORE	028-08397	31/10/02	723 887,11	028-08626	18/12/02	767 305,76	9930 a 9954
30/11/02	62235 GLENCORE	028-08526	29/11/02	829 959,35	028-08711	31/12/02	879 051,07	9907 a 9929
30/11/02	62235 GLENCORE	028-08548	30/11/02	694 058,77	028-08712	31/12/02	735 112,03	9986 a 9906
27/11/02	62725 LATIN AMERICAN	028-08515	28/11/02	21 413,32	028-08639	20/12/02	21 413,32	9865 a 9885
29/11/02	62728 PECHINEY	028-08524	29/11/02	601 022,13	028-08662	27/12/02	601 022,13	9844 a 9864
29/11/02	62728 PECHINEY	028-08525	29/11/02	200 630,31	028-08663	27/12/02	205,250,51	9820 a 9843
30/12/02	62780 TRAFIGURA	028-08713	31/12/02	414 396,63	028-08884	10/02/03	414 396,63	9797 a 9819
31/12/02	62235 GLENCORE	028-08698	31/12/02	865 440,14	028-08788	23/01/03	914 545,66	9766 a 9795



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

31/12/02	62235 GLENCORE	028-08699	31/12/02	625 841,84	028-08789	23/01/03	661 352,43	9736 a 9765
31/12/02	62258 BH ACOS	028-08706	31/12/02	122 545,54	028-08732	10/01/03	122 545,54	9713 a 9735

## Ejercicio 2003

H/C Emisión	C/CND	Factura Provisional	Fecha	US\$	Factura Definitiva	Fecha	US\$	Folios
06/01/03	62235 GLENCORE	028-08718	06/01/03	172 045,71	028-08790	23/01/03	181 807,67	9681 a 9712
21/01/03	62779 TRAFIGURA	028-08773	21/01/03	835 794,42	028-08874	07/02/03	847 190,62	9652 a 9680
21/01/03	62761 GLENCORE	028-08771	21/01/03	813 496,77	028-08912	17/02/03	846 033,04	9631 a 9651
21/01/03	62837 GLENCORE	028-08772	21/01/03	1 667 291,67	028-08913 028-08917	17/02/03 17/02/03	859 396,86 860 244,03	9592 a 9630
21/01/03	62791 GLENCORE	028-08770	21/01/03	1 622 981,29	028-08865	06/02/03	1 742 913,31	9570 a 9591
---	62751 DEFORMAC	028-08818	30/01/03	21 595,91	028-08961	21/02/03	21 595,91	9554 a 9569
31/01/03	62790 TRAFIGURA	028-08854	31/01/03	485 002,06	028-08883 028-015957	10/02/03 16/07/03	485 002,06 2 631,40	9528 a 9553
---	62752 BRASOXIDOS	028-08855	31/01/03	85 225,46	028-08905	14/02/03	85 225,46	9506 a 9527
28/02/03	62790 TRAFIGURA	028-09009	28/02/03	486 410,47	028-09336	30/04/03	492 832,50	9491 a 9505
---	62779 TRAFIGURA	028-09093	21/03/03	863 232,62	028-09109	26/03/03	863 232,62	9472 a 9490
---	62910 TRAFIGURA	028-09099	21/03/03	340 720,80	028-09110 028-024108	26/03/03 31/03/03	340 998,73 (2 183,45)	9453 a 9471
31/03/03	62784 VICSON	028-09163	31/03/03	169 065,32	028-09174	04/04/03	169 065,32	9427 a 9452
11/03/03	62790 TRAFIGURA	028-09037	11/03/03	347 024,05	028-09337	30/04/03	351 605,78	9405 a 9426
---	63059 DIPROCAVE	028-09858	06/08/03	22 869,51	028-010285	28/10/03	22 869,51	9382 a 9402
---	63058 FANAMETAL	028-09859	06/08/03	22 872,26	028-010343	05/11/03	22 872,26	9361 a 9381
---	63104 DIPROCAVE	028-09861	06/08/03	22 702,74	028-010103	24/09/03	22 702,74	9343 a 9360

Que conforme con lo antes indicado, la recurrente efectuó operaciones de venta de zinc, cobre y plomo refinado a favor de diversos clientes no domiciliados, advirtiéndose de lo actuado en la fiscalización así como de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 12255 a 12290, 12351 a 12364 y 13394 a 13418), que la Administración estableció que dichas operaciones fueron realizadas en el país con documentos denominados Holding Certificates, sustentando el motivo determinante del reparo en los siguientes fundamentos:

- De acuerdo con lo indicado por la recurrente, se implementó el pago adelantado de sus exportaciones como un mecanismo que permitió a sus clientes acceder a un financiamiento externo, el cual consistió en la emisión de Holding Certificates junto con facturas (provisionales), previo depósito del metal comprado o refinado en el almacén respectivo, a fin de que el cliente pudiera adelantar el precio de venta valiéndose de dicho Holding Certificate para obtener el financiamiento.

<sup>7</sup> Nota de débito.

<sup>8</sup> Nota de crédito.



# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

Sin embargo, de la lectura de los contratos de compra venta suscritos, se tiene que el título de propiedad pasaba del vendedor al comprador una vez que el primero recibía el pago, mientras que el riesgo pasaba al comprador, una vez que el metal refinado cargado cruzaba o pasaba el costado del buque en el puerto de embarque, siendo que el vendedor tenía la opción de solicitar el pago del 100% contra la presentación de documentos tales como la factura comercial y el Holding Certificate (certificado de depósito) o Holding and Title Certificate (certificado de tenencia y propiedad) y la factura comercial por el material que mantenía en stock, de manera tal que la entrega del mineral se realizaba en las almaceneras domiciliadas en el país.

- En la misma fecha de emisión de la factura provisional (primera factura emitida), la recurrente emitió el Holding Certificate, y días después procedió al cobro de la factura, según lo verificado de los extractos bancarios y comunicaciones a las entidades bancarias y financieras, lo que confirma que el cliente pagó el monto de la factura contra la entrega del denominado Holding Certificate, cobranza que se realizó siempre con fecha posterior a la nueva factura que reemplazaba la operación original (factura definitiva); precisando que dichos Holding Certificates son emitidos en calidad de negociables y no negociables.
- Si bien uno o varios meses después se anulan las operaciones contenidas en las facturas provisionales mediante notas de crédito que consignaban el mismo contenido que tales facturas, ello no implica ninguna variación con relación a los comprobantes originales ni la devolución de los montos cobrados, no habiéndose modificado el volumen de inventario respectivo; además, en la misma fecha de dichas notas de crédito, se emitió la nueva factura (definitiva), y posteriormente, la recurrente realizó el trámite de exportación; por lo tanto, se concluye que la emisión de ambos documentos solo tuvo la finalidad de sustentar el trámite aduanero de exportación.
- Una de las condiciones para que una operación califique como venta, es la referente a la transmisión de propiedad. Según los artículos 923°, 947° y 1580° del Código Civil, en el caso de bienes muebles, la transferencia de propiedad se efectúa con la tradición al acreedor, y en la compra venta sobre documentos, la entrega queda sustituida por la del título representativo, entre otros. En el caso de autos, la tradición tiene lugar cuando la recurrente entrega a sus clientes los Holding Certificates y las facturas de venta a nombre del cliente por el mineral no embarcado, documentos mediante los cuales se transfiere la propiedad de los productos que se encuentran depositados en los almacenes de depósitos, dado que representan el otorgamiento de la titularidad de los bienes, con lo que el comprador adquirirá pleno derecho de propiedad sobre el material, situación que se encuentra regulada en los respectivos contratos internacionales exhibidos durante la fiscalización.
- De acuerdo con los contratos, la transmisión del riesgo ocurre cuando el producto cruza al costado del buque en el puerto de embarque, sin embargo, esto no impide que la propiedad o posesión previamente se haya transferido como se refleja en la transcripción de los tipos de Holding Certificates emitidos antes de la entrega física de los bienes, al utilizarse términos como transferencia de titularidad, liberación de la mercancía solo con el consentimiento o instrucciones del cliente, acceso del cliente al material depositado en los almacenes durante el horario normal de atención, y más claramente, al señalar que el cliente tiene pleno dominio y derecho de posesión inmediata del material descrito en el certificado y libre disposición para retirarlo o para cualquier otro fin.
- Los certificados de depósito o certificados de tenencia y propiedad (Holding Certificate o Holding and Title Certificate) emitidos por las almaceneras Centromin Perú hasta agosto de 2002 y LICSA a partir de setiembre de 2002 por encargo de la recurrente a favor de los clientes del exterior y endosados a favor de los bancos del exterior, son títulos representativos de propiedad que cumplen las mismas funciones y fines de un título valor, siendo que el hecho que no se encuentren expresamente referidos como tales en la ley, resulta irrelevante, pues el usuario es el comprador no domiciliado a quien no se le aplican las leyes del Perú. El carácter negociable (título que presenta valor para el cliente no domiciliado) queda confirmado al verificarse del conocimiento de embarque que los clientes



# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

intermediarios no son los importadores finales de los bienes depositados en los almacenes, dado que la dirección consignada no es la misma que figura en la factura.

- La sola emisión del Holding Certificate es suficiente para que el cliente del exterior designe a una empresa domiciliada en el Perú para la inspección física de los bienes que forman parte del certificado con lo cual queda claro que la sola tenencia de dicho documento le otorga la facultad de encargar la inspección, pagar los servicios prestados por la empresa domiciliada, y a su vez solicitar su financiamiento a bancos del exterior, por lo que es un documento con validez internacional el cual puede endosarse y servir para transferir la propiedad antes de su embarque, situación confirmada por la doctrina.
- A través de la emisión de los Holding Certificates se transfiere la propiedad de los bienes depositados en los almacenes aduaneros.

Que por su parte, en la etapa de reclamación la recurrente sostuvo principalmente que mediante los valores impugnados la Administración concluía que el pago adelantado de los metales contra la presentación de documentos tales como los Holding Certificates determinaba el momento de transferencia de la propiedad de los minerales, y por ende, la configuración de una venta en el país gravada con el Impuesto General a las Ventas, sin embargo, en muchas de las operaciones observadas el pago se produjo en un fecha posterior al embarque, resultando incorrecto lo afirmado en el sentido de que el pago definitivo se realizó con la emisión del Holding Certificate y la factura provisional, y que conforme con lo pactado, en todos los casos la transferencia de propiedad se realizó de manera posterior a la fecha de embarque, por lo que no puede considerarse que se trata de ventas locales. Asimismo, refiere que los Holding Certificates no califican como títulos valores ni constituyen documentos representativos de la propiedad, sino que han sido emitidos exclusivamente para el financiamiento exterior de sus clientes, no resultando correcto sostener que a través de ello se produce la entrega documental de los bienes, pues la transferencia de propiedad se produce con su entrega física con el embarque de los bienes.

Que mediante la resolución apelada (folios 13067 a 13089), la Administración confirmó el reparo de autos, al determinar en base a lo pactado por las partes en los referidos contratos, los Holding Certificates y las facturas emitidas, así como a los pagos realizados, que la transferencia de propiedad de los metales operó antes de su exportación, sustentándose fundamentalmente en lo siguiente:

- El título de propiedad de los bienes pasaría del vendedor al comprador a la recepción del pago por el primero, o después de que el banco pagara la carta de crédito, no estableciéndose en ningún momento que se trataba del pago definitivo o de aquel efectuado luego del embarque, en tal sentido, en la mayoría de dichos contratos se contempló la posibilidad de que el pago se efectuara antes del embarque o contra la entrega del Holding Certificate y/o factura respectiva, hechos que incluso en la práctica también ocurrieron tratándose de los contratos que no contemplaban tal posibilidad, los cuales determinaron la transferencia del título de propiedad, más aún, si se tiene en cuenta que con el pago efectuado antes del embarque, medió la entrega del Holding Certificate al cliente, en el que expresamente se estableció que había operado dicha transferencia. En consecuencia, el pago de la factura y la entrega del Holding Certificate se realizó de acuerdo con lo pactado, lo que originó la transferencia de propiedad de la recurrente a sus clientes.
- En todos los casos y sin perjuicio de lo estipulado en cada contrato, las operaciones verificadas involucraron la entrega de Holding Certificates por una determinada cantidad de metal refinado depositado en almacén, en los que se consignó que a través de ellos se transfería al cliente o comprador la titularidad de los bienes con sujeción al contrato.
- Por la venta de los metales la recurrente emitió una primera factura (provisional), y si bien posteriormente emitió por la misma cantidad una segunda factura (definitiva), previa anulación de la primera, solo se advierte una variación en cuanto al precio unitario, por lo que no puede sostenerse



# *Tribunal Fiscal*

Nº 10436-3-2010

que recién con la cancelación de la diferencia respecto del importe de la factura provisional (verificada de los reportes de operaciones de la cuenta de la recurrente en el Banco de Crédito) se produjo el pago establecido en los contratos. Por lo tanto, la transferencia de propiedad se produjo con el pago de la primera factura cuando los bienes se encontraban depositados en un almacén en territorio nacional, esto es, antes del embarque de los bienes, independientemente de que ello estuviera o no previsto en los respectivos contratos.

- Pese a que se pactó que la transferencia de propiedad operaría con el pago y que éste se produciría una vez efectuado el embarque de los bienes (para los casos en que no se previó el pago anticipado), en los hechos tal pago se produjo antes del embarque y la transferencia se produjo con la emisión del Holding Certificate; y al estar acreditado que se configuró una tradición documental mediante la emisión de Holding Certificates, la transferencia de propiedad se produjo cuando los bienes se encontraban en territorio nacional.
- Concluye que la transferencia de propiedad de los bienes operó antes de su exportación con la emisión de los documentos denominados Holding Certificates, de manera tal que el pago se efectuó antes del embarque de los bienes.

Que de lo expuesto se tiene que a fin determinar si las operaciones de venta internacional de metales refinados materia de autos constituyen ventas internas afectas al Impuesto General a las Ventas, debe establecerse si la transferencia de propiedad de dichos bienes ocurrió dentro del territorio nacional con anterioridad a la fecha de su exportación.

Que en el presente caso, tanto la Administración como la recurrente coinciden en que de acuerdo con lo pactado expresamente en las Cláusulas 3, 8 y 11 de los contratos de compra venta internacional correspondientes, el título de propiedad pasaría del vendedor al comprador a la recepción del pago por el vendedor, conforme con lo descrito en los contratos, o después de que el banco pagara la carta de crédito, y que el riesgo de pérdida o daño pasaría del vendedor al comprador cuando el producto cruzara el costado del buque en el puerto de embarque, esto es, en el momento de la entrega física del metal refinado (que según lo estipulado en los mismos contratos, podía realizarse en los términos CIF, CFR o FOB de acuerdo a los INCOTERMS 2000).

Que asimismo, tal como también lo señala la propia Administración (folio 13079), los documentos denominados "Holding and Title Certificates" y "Holding Certificates (non-negotiable)" fueron emitidos en unos casos, por Centromin Perú y/o Almacenera LICSA, y en otros, por la recurrente y/o almacenera LICSA, mediante los cuales los firmantes certificaban que una determinada cantidad de metal refinado materia de los referidos contratos suscritos, se encontraba depositada en el almacén, libre de todo cargo y gravamen a favor del cliente o comprador, quien tiene pleno dominio y derecho de posesión inmediata del material, el cual está a su libre disposición para que lo retire o para cualquier otro fin, indicándose en alguno de dichos documentos que se transfiere al cliente o comprador la titularidad de los bienes sujetos al contrato.

Que en principio debe indicarse que de la revisión de lo actuado no se observa sustento para lo afirmado por la Administración en el sentido que las partes hayan acordado que mediante la entrega de los denominados "Holding Certificates" o los "Holding and Title Certificates" y de la emisión de las facturas de venta, se produzca la transferencia de propiedad de los bienes materia de compraventa internacional, siendo además que los referidos certificados no constituyen, como la propia Administración reconoce, títulos valores para el sistema legal vigente en los periodos acotados y en todo caso recogen la manifestación de voluntad de las partes intervinientes, pero no producen los efectos jurídicos que se atribuyen a los títulos valores como tales, debiendo precisarse además que resulta inexacto equiparar a estos documentos con los certificados de depósitos, que sí poseen una regulación propia y se encuentran reconocidos por el derecho interno peruano, conforme lo ha precisado la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8974-3-2009.



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

Que al respecto, mediante los contratos materia de autos (folios 2457 a 2475, 9344, 9382, 9427, 9428, 9453, 9454, 9506 a 9508, 9554, 9570 a 9573, 9592, 9632, 9652 a 9653, 9681 a 9684, 9820, 9867 a 9869, y 9981) las partes acordaron expresamente que la propiedad de los bienes sería transferida al comprador con ocasión de la recepción del pago por el vendedor conforme con lo descrito en el contrato, o después de que el banco pagara la carta de crédito, esto es, con el cumplimiento de la contraprestación a cargo del comprador consistente en el pago del precio de venta<sup>9</sup>.

Que en algunos de los referidos contratos las partes previeron expresamente la posibilidad de que el pago se efectuaría al 100% en forma anticipada antes del embarque y/o contra la entrega del Holding Certificate y factura comercial respectiva, mientras que en otros se acordó que el pago se realizaría contra los documentos de embarque; sin embargo, conforme con lo establecido por la propia Administración en la apelada, de la documentación que obra en el expediente, se advierte que los pagos de los productos materia de dichos contratos fueron realizados contra la entrega de los Holding Certificates de acuerdo al siguiente detalle, y que si bien posteriormente la recurrente emitió una segunda factura (definitiva) previa anulación de la primera (provisional) mediante notas de crédito, aquella factura contiene la misma cantidad de metal refinado incluido en la factura original, verificándose en la fiscalización que no se produjo la anulación de la operación de venta (no hubo devolución de los bienes ni de la retribución recibida), observándose en todo caso una variación en cuanto al precio unitario, de manera tal que con la emisión de la factura definitiva se pagó la diferencia existente (folios 1173 y 1178):

## Ejercicio 2002

Factura Provisional			Factura Definitiva			Pagos		C/E <sup>10</sup>
N°	Fecha	US\$	N°	Fecha	US\$	Fecha	US\$	Fecha
028-06839	24/01/02	1 157 078,42	028-07050	28/02/02	1 221 731,26	30/01/02 15/03/02	1 157 078,42 64 652,84 1 221 731,26	09/03/02
028-06913	08/02/02	163 547,37	028-07051	28/02/02	173 704,88	15/02/02 15/03/02	163 547,37 10 157,51 173 704,88	07/03/02
028-06914	08/02/02	339 526,28	028-07052	28/02/02	360 613,41	15/02/02 15/03/02	339 526,28 21 087,13 360 613,41	07/03/02
028-07012	27/02/02	1 182 423,73	028-07147 028-07329	26/03/02 30/04/02	865 799,64 317 334,33 1 183 133,97	08/03/02 10/05/02	1 117 545,23 17 591,88 1 135 137,11	28/03/02 01/05/02
028-07047	28/02/02	338 862,11	028-07337	30/04/02	338 862,11	08/03/02 10/05/02	320 076,80 18 785,31 338 862,11	01/05/02
028-07182	31/03/02	520 052,52	028-07338	30/04/02	548 783,83	10/05/02	28 731,31	01/05/02

<sup>9</sup> Cabe indicar que el artículo 1220° del Código Civil establece que "se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación". Asimismo, la doctrina señala que "pago y cumplimiento son sinónimos; tanto en lenguaje técnico como en lenguaje vulgar suelen ser usados indistintamente y a menudo el pago suele ser definido apelando al cumplimiento, y éste, a su turno, es definido como la ejecución de la prestación; sin embargo, no hay cumplimiento y tampoco pago si no concurren en la ejecución de la conducta debida los principios de identidad, integridad y oportunidad del pago. Así, el pago o cumplimiento tiene como fin satisfacer el interés del acreedor, lo que se conseguirá mediante la realización de la conducta debida (ejecución de la prestación). Pero como ya se dijo, tal conducta deberá satisfacer determinados requisitos objetivos que le dan idoneidad al pago. Por lo tanto, el pago no es la realización de un simple comportamiento, sino una conducta alineada con los términos que se pactaron: lo que se convino (objeto), la totalidad de lo que se convino (integridad) y el tiempo en el que deberá ejecutarse lo que se convino (oportunidad). La regla de integridad recogida por el artículo bajo análisis, obliga al pago de la totalidad de la deuda, lo cual implica que el deudor no podrá exigir al acreedor que reciba en partes lo que le adeuda. En virtud de ellos el pago debe hacerse de manera exacta y puntual, solo así libera al deudor y se satisface al acreedor. De este modo, el pago cumple su triple función: a) extinción de la relación obligatoria, b) liberación del deudor, y c) satisfacción del acreedor" (Código Civil Comentado, por los 100 Mejores Especialistas. Tomo VI, Derecho de Obligaciones. Primera edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2004).

<sup>10</sup> Conocimiento de Embarque.



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

028-07183	31/03/02	1 187 734,71	028-07339	30/04/02	1 253 353,41	10/05/02	65 618,70	01/05/02
028-07352	30/04/02	876 488,17	028-07619	17/06/02	933 172,63	10/05/02 01/07/02	876 488,17 56 684,46 933 172,63	19/06/02
028-07326	30/04/02	619 276,74	028-07620	17/06/02	659 326,76	10/05/02 01/07/02	619 276,74 40 050,02 659 326,76	19/06/02
028-07392	06/05/02	188 491,78	028-07621	17/06/02	200 681,96	10/05/02 01/07/02	188 491,78 12 190,18 200 681,96	19/06/02
028-07500	27/05/02	772 010,04	028-07845	25/07/02	821 560,68	07/06/02 08/08/02	772 010,64 49 550,64 821 561,28	25/07/02
028-07515	31/05/02	384 646,92	028-07846	25/07/02	410 771,71	12/06/02 08/08/02	384 646,92 26 124,79 410 771,71	25/07/02
028-07569	07/06/02	450 012,81	028-07847	25/07/02	480 577,17	12/06/02 08/08/02	450 012,81 30 564,36 480 577,17	25/07/02
028-07669	28/06/02	700 682,60	028-07772	12/07/02	700 682,60	05/07/02	700 682,60	12/07/02
028-07633	20/06/02	764 022,92	028-07983	22/08/02	815 104,45	03/07/02 30/08/02	764 022,92 51 081,53 815 104,45	23/08/02
028-07719	30/06/02	802 951,14	028-07984	22/08/02	853 473,94	11/07/02 30/08/02	802 951,14 50 522,80 853 473,94	23/08/02
028-07811	18/07/02	944 165,06	028-07959	14/08/02	944 165,06	22/07/02	944 165,06	18/08/02
028-07791	12/07/02	28 677,14	028-07985	22/08/02	30 481,55	08/08/02 30/08/02	28 677,14 1 804,41 30 481,55	23/08/02
028-07843	24/07/02	804 808,53	028-07986	22/08/02	843 257,10	08/08/02 30/08/02	804 808,53 38 448,57 843 257,10	23/08/02
028-07908	31/07/02	825 913,60	028-07987	22/08/02	876 065,03	08/08/02 30/08/02	825 913,60 50 151,43 876 065,03	23/08/02
028-08021	27/08/02	744 367,46	028-08211	30/09/02	798 807,53	10/09/02 18/10/02	744 367,46 54 440,07 798 807,53	02/10/02
028-08067	31/08/02	513 889,44	028-08212	30/09/02	549 473,55	10/09/02 18/10/02	513 889,44 35 584,11 549 473,55	02/10/02
028-08104	13/09/02	297 072,37	028-08213	30/09/02	317 643,05	20/09/02 18/10/02	297 072,37 20 570,68 317,643,05	02/10/02
028-08204	30/09/02	820 276,37	028-08370	31/10/02	876 426,98	10/10/02 15/11/02	820 276,37 56 150,61 876 426,97	01/11/02
028-08227	30/09/02	563,107,65	028-08369	31/10/02	601 654,43	10/10/02 15/11/02	563 107,85 38 546,58 601 654,43	01/11/02
028-08245	09/10/02	192 905,97	028-08368	31/10/02	206 111,02	18/10/02 15/11/02	192 905,97 13 205,05 206 111,02	01/11/02
028-08351	29/10/02	815 614,40	028-08627	18/12/02	867 490,01	05/11/02 24/12/02	815 614,40 51 875,61	18/12/02



# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

						19/11/02	867 490,01	
028-08397	31/10/02	723 887,11	028-08626	18/12/02	767 305,76	<u>24/12/02</u>	723 887,11 43 418,65 767 305,76	18/12/02
028-08526	29/11/02	829 959,35	028-08711	31/12/02	879 051,07	<u>16/12/02</u> <u>10/01/03</u>	829 959,35 49 091,72 879 051,07	30/12/02
028-08548	30/11/02	694 057,77	028-08712	31/12/02	735 112,03	<u>16/12/02</u> <u>10/01/03</u>	694 058,77 41 053,26 735 112,03	30/12/02
028-08515	28/11/02	21 413,32	028-08639	20/12/02	21 413,32	03/12/02	21 413,32	24/12/02
028-08524	29/11/02	601 022,13	028-08662	27/12/02	601 022,13	03/12/02	601 022,13	29/12/02
028-08525	29/11/02	200 630,31	028-08663	27/12/02	205,250,51	<u>03/12/02</u> <u>16/01/03</u>	200 630,31 4 620,20 205 250,51	29/12/02
028-08713	31/12/02	414 396,63	028-08884	10/02/03	414 396,63	07/01/03	414 396,63	14/02/03
028-08698	31/12/02	865 440,14	028-08788	23/01/03	914 545,66	<u>06/01/03</u> <u>30/01/03</u>	865 440,14 49 105,52 914 545,66	25/01/03
028-08699	31/12/02	625 841,84	028-08789	23/01/03	661 352,43	<u>06/01/03</u> <u>30/01/03</u>	625 841,84 35 510,59 661 352,43	25/01/03
028-08706	31/12/02	122 545,54	028-08732	10/01/03	122 545,54	30/12/02	126 906,00	10/01/03

## Ejercicio 2003

Factura Provisional			Factura Definitiva			Pagos		C/E
N°	Fecha	US\$	N°	Fecha	US\$	Fecha	US\$	Fecha
028-08718	06/01/03	172 045,71	028-08790	23/01/03	181 807,67	<u>10/01/03</u> <u>30/01/03</u>	172 045,71 9 761,96 181 807,67	25/01/03
028-08773	21/01/03	835 794,42	028-08874	07/02/03	847 190,62	<u>27/01/03</u> <u>26/02/03</u>	835 794,42 11 396,20 847 190,62	09/02/03
028-08771	21/01/03	813 496,77	028-08912	17/02/03	846 033,04	<u>24/01/03</u> <u>27/02/03</u>	813 496,77 32 536,27 846 033,04	22/01/03
028-08772	21/01/03	1 667 291,67	028-08913 028-08917	17/02/03 17/02/03	859 396,86 860 244,03	<u>24/01/03</u> <u>27/02/03</u>	1 667 291,67 52 349,52 1 719 641,19	21/02/03
028-08770	21/01/03	1 622 981,29	028-08865	06/02/03	1 742 913,31	<u>23/01/03</u> <u>13/02/03</u>	1 622 981,29 119 932,02 1 742 913,31	08/02/03
028-08818	30/01/03	21 595,91	028-08961	21/02/03	21 595,91	23/01/03	21 950,00	23/02/03
028-08854	31/01/03	485 002,06	028-08883 028-01595	10/02/03 16/07/03	485 002,06 2 631,40 487 633,46	<u>12/02/03</u> <u>04/08/03</u>	485 002,06 2 631,40 487 633,46	14/02/03
028-08855	31/01/03	85 225,46	028-08905	14/02/03	85 225,46	31/01/03	85 380,00	15/02/03
028-09009	28/02/03	486 410,47	028-09336	30/04/03	492 832,50	12/03/03	486 410,47	05/05/03
028-09093	21/03/03	863 232,62	028-09109	26/03/03	863 232,62	04/04/03	863 232,62	26/03/03
028-09099	21/03/03	340 720,80	028-09110 028-02410	26/03/03 31/03/03	340 998,73 (2 183,45)	04/04/03	338 815,28	26/03/03





# Tribunal Fiscal

N° 10436-3-2010

028-09163	31/03/03	169 065,32	028-09174	04/04/03	169 065,32	28/03/03	169 282,00	07/04/03
028-09037	11/03/03	347 024,05	028-09337	30/04/03	351 605,78	17/03/03	347 024,05	05/05/03
028-09858	06/08/03	22 869,51	028-010285	28/10/03	22 869,51	26/06/03	22 875,00	29/10/03
028-09859	06/08/03	22 872,26	028-010343	05/11/03	22 872,26	27/06/03	22 875,00	06/11/03
028-09861	06/08/03	22 702,74	028-010103	24/09/03	22 702,74	29/07/03	23 375,00	25/09/03

Que de los citados cuadros se verifica que tratándose de la venta de metales a que se refieren las Facturas N° 028-07669, 028-07811, 028-08515, 028-08524, 028-08713, 028-08706, 028-08818, 028-08855, 028-09009, 028-09163, 028-09037, 028-09858, 028-09859, y 028-09861, materia de los contratos suscritos con Hochschild Partners, Latin American Marina Service Ltd., Pechiney Trading Ltd., Trafigura Beeher B.V., BH Acos Especies e Comercio, Glencore Ltd., Deformaciones Plásticas de Metales C.A. - Deformac, Brasoxidos Industria Química Ltda., Vicson S.A., Distribuidora de Productos Catódicos C.A. - Diprocave y Fanametal, el pago del precio de venta definitivo se efectuó con anterioridad al embarque de los metales, por lo que se concluye que la transferencia de propiedad de los bienes se produjo antes de la exportación, en consecuencia, constituyen operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que no obstante lo expuesto, respecto de tales operaciones la Administración deberá considerar que, tal como se ha indicado anteriormente, el momento en que se configura la venta y por tanto, nace la obligación tributaria, es la fecha en que se realiza el pago total, lo que se detalla en los cuadros antes citados.

Que tratándose de las demás facturas consideradas en los cuadros se tiene que la totalidad del pago del precio definitivo se efectuó con posterioridad al embarque de los metales, en tal sentido, la transferencia de propiedad de los bienes no se produjo en el territorio nacional, por lo que dichas operaciones no constituyen ventas internas sino exportaciones, no resultando afectas al Impuesto General a las Ventas, motivo por el cual corresponde revocar la apelada en este extremo.

## **Exportaciones embarcadas con posterioridad a su registro y Declaración de un mayor valor FOB**

Que de los Anexos 15.1 y 18 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010704 a 012-003-0010715 sobre Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 (folios 12255 a 12340), se aprecia que la Administración efectuó reparos a las exportaciones realizadas por concepto de uso anticipado y mayor valor FOB declarado por los importes de S/. 13 657,00 y S/. 650,00, respectivamente.

Que mediante el Requerimiento N° 0122060001566 y Anexo N° 5 adjunto (folios 11174 y 11200 a 11204), la Administración observó que los bienes a que se refiere la Declaración Única de Exportación N° 235200241021698 (Factura 028 N° 007511) habían sido embarcados el 1 de junio de 2002, pero que dicha exportación fue informada en mayo de 2002, asimismo, que según la Declaración Única de Exportación N° 118200241024134, respecto de la Factura 028 N° 07872 de 26 de julio de 2002, el valor FOB correspondiente ascendía a S/. 62 446,77, sin embargo la recurrente declaró como valor FOB el importe de S/. 63 096,77, por lo que se requirió a esta última que sustentara en forma documentada tales observaciones.

Que consta al cierre de dicho requerimiento (folio 11097), que la recurrente presentó el escrito de respuesta de 28 de agosto de 2006, en el que indicó respecto de la DUE N° 235200241021698 que los bienes habían sido embarcados el 31 de mayo de 2002, adjuntando como prueba el documento de transporte aéreo Air Waybill, emitido cuando se terminó de cargar los bienes al medio de transporte según lo señalado por ella misma; y en cuanto a la DUE N° 118200241024134, que por un error de digitación consignó un menor valor FOB.



# *Tribunal Fiscal*

N° 10436-3-2010

Que conforme con lo verificado por la Administración según el Reporte Aduanas, el embarque de los referidos bienes se efectuó el 1 junio de 2002, no habiendo la recurrente desvirtuado ello, asimismo, en el otro caso reconoció el mayor valor que por error fue consignado, en tal sentido, al estar arreglado a ley el reparo, procede confirmar también la apelada en este extremo.

## ***Infracciones y Multas***

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0010414 a 012-002-0010430 (folios 12426 a 12442) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas del período de enero a diciembre de 2002 y enero a marzo, julio y agosto de 2003, efectuada mediante las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0010704 a 012-003-0010718, 012-003-0010722 y 012-003-0010723.

Que el reparo contenido en las citadas resoluciones de determinación por concepto de exportaciones consideradas como ventas internas afectas, así como los reparos por operaciones con Holding Certificates informadas mediante COA exportadores y notas de crédito informadas indebidamente vinculados al anterior reparo, han sido dejados sin efecto parcialmente en esta instancia, habiéndose confirmado los restantes reparos contenidos en los mencionados valores, lo que implica que la Administración deberá reliquidar el importe de la deuda y en el mismo sentido deberá reliquidar el importe de las multas objeto de autos que se basan en los citados valores.

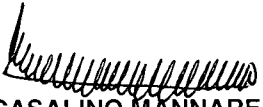
Que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo el 11 de agosto de 2010, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0394-2010-EF/TF, que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Huertas Lizarzaburu y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

## **RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140006968 de 28 de diciembre de 2007, en el extremo referido a los reparos por exportaciones consideradas como ventas internas, Holding Certificates informados mediante COA exportadores y notas de crédito informadas indebidamente, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
**CASALINO MANNARELLI**  
**VOCAL PRESIDENTA**

  
**HUERTAS LIZARZABURU**  
**VOCAL**

  
**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL**

  
**Huerta Llanos**  
**Secretario Relator**  
HL/HLL/VR/gchj.