

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2004-08

TEMA : ESTABLECER SI PROCEDA QUE EL USUARIO DE LOS CETICOS UTILICE COMO CRÉDITO FISCAL EL IMPUESTO QUE GRAVÓ SUS ADQUISICIONES PROVENIENTES DEL RESTO DEL TERRITORIO NACIONAL CON DESTINO DEFINITIVO A TALES CENTROS.

FECHA : 29 de marzo de 2004
HORA : 5.15 p.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco Nº 258 Miraflores

ASISTENTES : Ana María Cogorno P. Mariella Casalino M. Oswaldo Lozano B.
Marina Zelaya V. Renée Espinoza B. Rosa Barrantes T.
Silvia León P. Juana Pinto de Aliaga José Manuel Arispe V.
Ada Flores T. Gabriela Márquez P. Lourdes Chau Q.
Zoraida Olano S. Doris Muñoz G. Marco Huamán S.
Elizabeth Winstanley P. María Eugenia Caller F.

I. ANTECEDENTES:

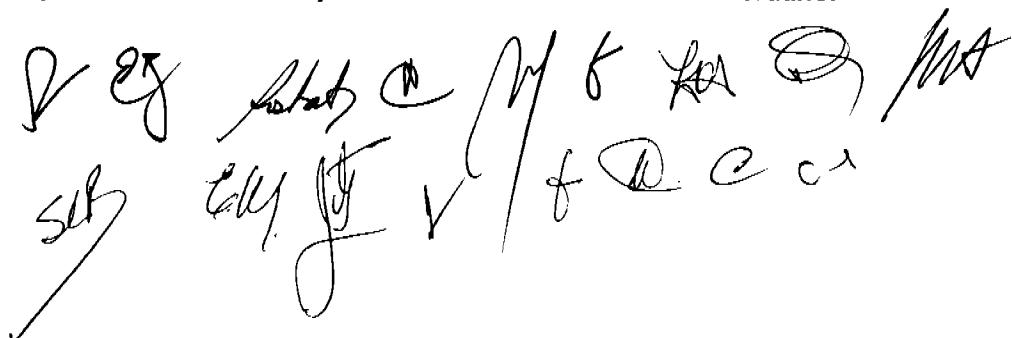
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"Los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones del resto del país, siempre que hubiesen sido ingresadas a los CETICOS observando los procedimientos establecidos por la ley para ser calificadas como exportación.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."



TEMA: ESTABLECER SI PROCEDE QUE EL USUARIO DE LOS CETICOS UTILICE COMO CRÉDITO FISCAL EL IMPUESTO QUE GRAVÓ SUS ADQUISICIONES PROVENIENTES DEL RESTO DEL TERRITORIO NACIONAL CON DESTINO DEFINITIVO A TALES CENTROS.

PROPIEDAD 1	PROPIEDAD 2	VOTO SINGULAR
Los usuarios de CETICOS tienen derecho a la utilización del crédito fiscal consignado en las facturas de sus adquisiciones del resto del territorio nacional que se califiquen como exportación, destinadas a sus operaciones gravadas, siempre que se cumpla con las condiciones y procedimientos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y en su Reglamento.	Los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones procedentes del resto del país a los CETICOS, por cuanto a las operaciones de venta y prestación de servicios hacia los CETICOS les corresponde el tratamiento de exportación.	Los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones del resto del país, siempre que hubiesen sido ingresadas a los CETICOS observando los procedimientos establecidos por la ley para ser calificadas como exportación.
Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	Ver fundamento del voto singular
Vocales		
Dra. Caller		X
Dra. Cogorno	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Lozano	X	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. León	X	
Dra. Pinto	X	
Dr. Arispe	X	
Dra. Flores		X
Dra. Márquez		X
Dra. Chau		X
Dra. Olano		X
Dra. Muñoz		X
Dr. Huamán		X
Dra. Winstanley		X
Total	6	3
		8

28 febrero 2014
Dra. suscripción y firma

VOTO SINGULAR

Del marco normativo expuesto en el acápite 4. del presente, se desprende que por disposición expresa de la ley, las operaciones de venta y prestación de servicios que provengan del resto del territorio nacional con destino definitivo a los CETICOS, se califican como operaciones de exportación, no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el proveedor de dichas adquisiciones tendrá derecho a la devolución del saldo a favor.

En efecto, en el artículo 7 del Decreto Supremo No. 112-97-EF, dispositivo mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley emitidas en relación a los CETICOS, expresamente se dispone lo siguiente:

"El ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS de Ilo, Matarani y Tacna, así como de Paita, se considerará como una exportación. Si ésta tiene el carácter de definitiva, le será aplicable las normas referidas a la restitución simplificada; de los derechos arancelarios y del Impuesto General a las Ventas, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones."

Las exportaciones, por disposición expresa del artículo 33º de la Ley del IGV, Decreto Legislativo No. 821, se califican como operaciones no afectas al impuesto, y en el artículo 34º se le reconoce al exportador el derecho a un saldo a favor por el monto el impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación.

La normatividad relativa a los CETICOS, como bien se ha señalado en la RTF No. 4458-5-2003, ha establecido una **ficción legal**, al establecer que el ingreso a la zona de CETICOS de mercancía proveniente del resto del territorio nacional es exportación, para lo cual debe cumplirse el trámite aduanero previsto como requisito.

Con relación a la ficción legal, José Luis Pérez de Ayala considera que hay que distinguir entre el concepto técnico jurídico de ficción y el concepto vulgar de ficción ... que en su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas, constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real. De esta manera, agrega que el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción. No es que la ficción falsee u oculte la verdad real, señala, sino que más bien **crea una verdad jurídica distinta de la real**.¹

De acuerdo a la ficción legal prevista para el caso de los CETICOS debe considerarse como exportación a los bienes y servicios que se destinan hacia dichos centros y por ende reconocer dichas operaciones como inafectas y al exportador el derecho a la restitución del IGV mediante el mecanismo del saldo a favor; sin embargo, ello solo procederá en aquellos casos en que el ingreso de bienes y servicios hacia los CETICOS hubiere observado los procedimientos establecidos por la ley para ser calificados como exportación.

Siendo el objetivo de los CETICOS básicamente incentivar la producción de bienes en la zona de los CETICOS y que éstos se destinan a la exportación, la consecuencia lógica es que se exima de impuestos el ingreso de los bienes por el puerto de Ilo y Matarani (no se considera como importación) y se califique como exportación el ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional (se considera como exportación).

No obstante, para efecto de la ficción legal establecida por las normas específicas de los

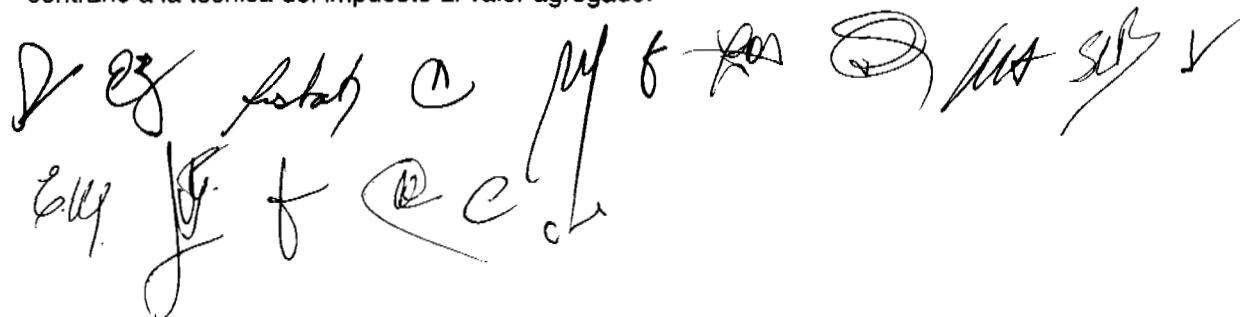
¹ Hernández Berenguel, Luis. "Las presunciones legales en el sistema tributario peruano". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. No. 9. pág. 35-36.



CETICOS, no se ha tenido en cuenta que (i) el sujeto (usuario en este caso) sí puede tener adquisiciones internas gravadas con el impuesto, toda vez que no cumplen determinados requisitos previstos por la ley para ser considerados como exportación, y (ii) que existen usuarios de los CETICOS que realizan operaciones gravadas en el país, con posterioridad a las operaciones de exportación, esto es, participan nuevamente en el ciclo de producción y comercialización en el país, aun con posterioridad a la realización de una operación calificada legalmente como "exportación".

En tales supuestos, corresponde que los usuarios de los CETICOS tengan derecho al crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas que hubiese gravado sus adquisiciones, sean bienes o servicios, y siempre que tales adquisiciones cumplan con los requisitos formales y sustanciales que la Ley del Impuesto General a las Ventas exige para efecto del crédito fiscal. Caso contrario implicaría distorsionar la estructura legal y técnica del Impuesto General a las Ventas, diseñado bajo el sistema del valor agregado.

Por tanto, en aplicación de la legislación del Impuesto General a las Ventas, los usuarios de los CETICOS tienen derecho a utilizar el crédito fiscal Ventas que hubiese gravado sus adquisiciones del resto del país, con excepción de aquellas que hubiesen sido ingresadas a los CETICOS observando los procedimientos establecidos por la ley para ser calificados como exportación. Lo expuesto evitará que en el caso de los usuarios de los CETICOS el Impuesto General a las Ventas se aplique en cascada, esto es, impuesto sobre impuesto, lo que como se ha señalado sería contrario a la técnica del impuesto al valor agregado.



TEMA : ESTABLECER SI PROcede QUE EL USUARIO DE LOS CETICOS UTILICE COMO CRÉDITO FISCAL EL IMPUESTO QUE GRAVÓ SUS ADQUISICIONES PROVENIENTES DEL RESTO DEL TERRITORIO NACIONAL CON DESTINO DEFINITIVO A TALES CENTROS.

	PROUESTA 1	PROUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Caller	X	
Dra. Cogorno	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Lozano	X	
Dra. Zelaya	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. León	X	
Dra. Pinto	X	
Dr. Arispe	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Chau	X	
Dra. Olano	X	
Dra. Muñoz	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Total	17	

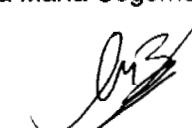

 P 28 abd C M f Ro D M s V
 Ely J f D C C

III. DISPOSICIONES FINALES:

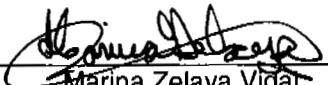
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.


Ana María Cogorno Prestinoni

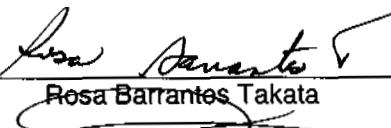

Oswaldo Lozano Byrne


Mariella Casalino Mannarelli


Marina Zelaya Vidal


Renée Espinoza Bassino

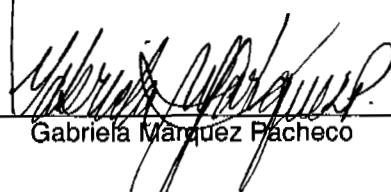

Silvia León Pinedo

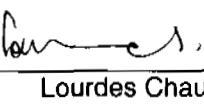

Rosa Barrantes Takata


Juana Pinto de Aliaga


José Manuel Arispe Villagarcía

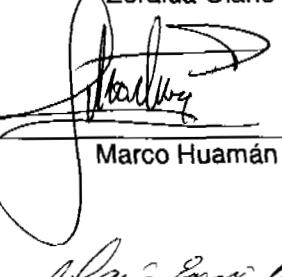

Ada Flores Talavera

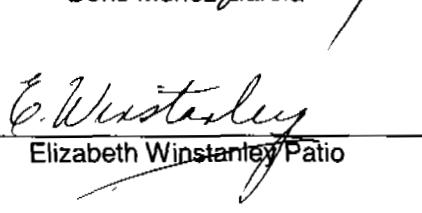

Gabriela Marquez Pacheco

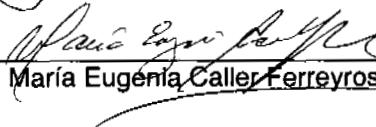

Lourdes Chau Quispe


Zoraida Olano Silva


Doris Muñoz García


Marco Huamán Sialer


Elizabeth Winstanley Patiño


María Eugenia Caller Ferreyros

INFORME FINAL

TEMA : ESTABLECER SI PROcede QUE EL USUARIO DE LOS CETICOS UTILICE COMO CRÉDITO FISCAL EL IMPUESTO QUE GRAVÓ SUS ADQUISICIONES PROVENIENTES DEL RESTO DE TERRITORIO NACIONAL CON DESTINO DEFINITIVO A TALES CENTROS.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente informe pretende determinar si procede que el usuario de CETICOS utilice como crédito fiscal el impuesto que gravó sus adquisiciones provenientes del resto del territorio nacional con destino a tales centros.

El problema se ha planteado en la mayoría de los casos con los usuarios de CETICOS que se dedican a la importación de vehículos usados que eventualmente resultan gravados por sus operaciones en CETICOS, incluso por las ventas realizadas antes del despacho al consumo por un valor que excede el CIF.

Debe tenerse en cuenta que si el usuario de CETICOS nacionaliza el vehículo y luego lo vende en territorio nacional, gravado con el Impuesto General a las Ventas como corresponde, toda adquisición que realice destinada a agregar valor a dicho vehículo después de la nacionalización, está gravada con dicho tributo, puesto que esta operación no reúne de ninguna manera las características de una exportación, por lo que el mencionado usuario tiene derecho a utilizar el crédito fiscal que se le haya trasladado, con las condiciones establecidas en las normas legales y reglamentarias.

Por el contrario, en el mismo supuesto en que el usuario nacionaliza el vehículo y luego lo vende en el territorio nacional, pero la adquisición destinada a agregar valor al vehículo anterior a la nacionalización, como podría ser el reacondicionamiento del mismo, que obligatoriamente se debe realizar en CETICOS antes de la nacionalización, no le otorga derecho al crédito fiscal, toda vez que su operación gravada va a ser la importación y en ese caso, el valor agregado anterior a la nacionalización, está gravada en el despacho a consumo, de conformidad con las disposiciones aduaneras.

2. ANTECEDENTES

2.1 ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTFs. que establecen que no procede que el usuario de los CETICOS utilice como crédito fiscal el impuesto que gravó sus adquisiciones procedentes del territorio nacional con destino definitivo a tales centros.

RTF N° 4344-2-2003 (25-07-03)

Se confirma la apelada en el extremo referente al reparo por utilización de crédito fiscal de adquisiciones provenientes del resto del país. Se señala que de acuerdo con los artículos 4º y 7º del Decreto Supremo N° 112-97-EF, Texto Único Ordenado de normas con rango de ley emitidas con relación a los CETICOS, el ingreso de mercaderías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS es considerada como exportación, a la que de tener carácter definitivo, le serán aplicables las normas referidas a la restitución simplificada de los derechos arancelarios y del IGV, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones. Por su parte, el artículo 33º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, dispone que la exportación de bienes y servicios no están afectas a dicho tributo.

Se concluye que *las operaciones de venta y prestación de servicios efectuadas a los CETICOS y que provengan del resto del territorio nacional, para efectos tributarios, reciben el tratamiento de exportaciones*, es decir, tales transacciones no se encuentran



gravadas con el IGV ni dan lugar a crédito fiscal alguno, por lo que el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley.

RTF N° 8451-1-2001 (12-10-01)

Se confirma la apelada respecto al reparo al crédito fiscal por adquisiciones provenientes del resto del territorio nacional. La recurrente afirmaba que la Administración al negarle el derecho al crédito fiscal por adquisiciones efectuadas en el resto del territorio nacional y que son utilizadas en CETICOS, está otorgando un carácter de extraterritorialidad a estos, motivo por el cual la venta efectuada en su interior constituiría una venta en el exterior, fuera del alcance de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Se establece que en virtud al artículo 7° del Decreto Supremo N° 112-97-EF, el ingreso de mercaderías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS se considerará exportación; y que en tal sentido dicha operación no genera crédito fiscal para el adquirente, en tanto constituye una transacción inafecta al Impuesto General a las Ventas, conforme al artículo 33° del Decreto Legislativo N° 821; por lo que, el reparo al crédito fiscal se encuentra arreglado a ley.

RTFs. que establecen que los usuarios de los CETICOS pueden utilizar como crédito fiscal el impuesto que gravó sus adquisiciones procedentes del resto del territorio nacional con destino definitivo a tales centros.

RTF N° 4458-5-2003 (08-08-03)

Se revoca la apelada respecto del reparo al crédito fiscal por adquisición de bienes con destino a Ceticos. La recurrente sostiene que la Administración incurre en error al pretender considerar como exportación la adquisición de los bienes y servicios que son necesarios para la actividad de comercialización de vehículos desarrollada por ella tales como los útiles de escritorio, combustible, materiales de informática, etc.; es decir, "bienes de menor cuantía", los que no califican como exportación, más aún si muchas de las compras son efectuadas con boletas de venta.

Se establece que la normatividad relativa a los CETICOS ha establecido una ficción legal, al considerar a dichos centros como zonas primarias aduaneras, y por ello el ingreso de mercancías proveniente del resto del territorio nacional como exportación; **sin embargo, para ello debe cumplirse el trámite aduanero previsto como requisito.**

Se indica que las compras reparadas por la Administración corresponden a adquisiciones efectuadas mediante facturas; sin embargo, las mismas no cuentan con la documentación aduanera respectiva, por lo que no pueden ser consideradas como exportaciones.

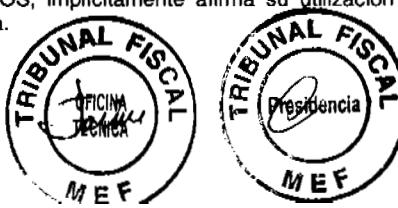
Como la Administración no ha reparado el cumplimiento de los requisitos previstos por los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, para la aplicación del crédito fiscal, se entiende que se tratan de adquisiciones de uso común en operaciones gravadas y que cumplen con los requisitos, por lo que, procede la aplicación del crédito fiscal consignado en las citadas facturas.

Otras RTFs vinculadas al tema que nos ocupa.

RTF N° 6825-4-2002 (22-11-02)¹

En el informe de fiscalización se señalaba que la recurrente había realizado gastos de combustible para el transporte de los vehículos de Matarani hacia CETICOS Ilo y además realizó compras de cemento para la construcción del inmueble, sin identificar las que habían correspondido a operaciones gravadas, motivo por el cual se hizo el cálculo del crédito fiscal con el sistema de prorrata.

¹ Si bien la RTF N° 6825-4-2002 no se pronunció sobre el uso como crédito fiscal de las adquisiciones procedentes del resto del territorio nacional hacia CETICOS, implícitamente afirma su utilización cuando considera que sobre tales adquisiciones se debería aplicar la prorrata.



El Tribunal Fiscal no desconoció la totalidad del crédito fiscal sino que dispuso que para determinar el crédito fiscal que le correspondía a la recurrente por estas operaciones y, eventualmente otras operaciones gravadas que realizará, no se debía considerar el valor CIF por la importación de los vehículos, en armonía con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 737-2-2001 del 20 de junio de 2001 y 849-1-2001 del 28 de junio de 2001.

RTF que estableció que procede pago del IGV que gravó un servicio exonerado cuando el adquirente utilizó tal impuesto como crédito fiscal.

RTF N° 425-4-2002 (29-01-02)

Se declara infundada la apelación contra la Resolución Denegatoria Ficta. La controversia consiste en determinar si procede que la recurrente pague el IGV que percibió por haber gravado un servicio exonerado considerando que el adquirente utilizó el impuesto como crédito fiscal.

En el presente caso la recurrente gravó con el IGV el servicio de transporte de combustible que prestó dentro de la zona primaria aduanera del puerto del Callao, percibiendo el monto del impuesto, registrando y declarando tal operación como gravada. Posteriormente, rectifica declarando tal operación como no gravada, y reduce también su crédito fiscal. Adicionalmente, se acredita en autos que el adquirente había utilizado el impuesto de tal operación como crédito fiscal.

Dado que la recurrente emitió facturas trasladando el IGV y no ajustó el impuesto bruto conforme a lo señalado en el inciso c) del artículo 26° de la Ley del IGV, y al haberse acreditado también que el adquirente había utilizado tal impuesto como crédito fiscal, procede que la recurrente efectúe el pago del IGV consignado en los citados comprobantes de pago.

2.2 ANTECEDENTES NORMATIVOS

Regulación especial a las mercancías y servicios que se destinan a los CETICOS.

- **El ingreso de mercancías nacionales y prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hasta los CETICOS (Ilo, Matarani, Tacna y Paita): se consideran como exportación** (artículo 7° del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas con relación a los CETICOS, aprobado por Decreto Supremo N° 112-97-EF).

Si la exportación tiene el carácter de definitiva, le **resultan de aplicación las normas referidas a la restitución** simplificada de los derechos arancelarios y del IGV, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones (D.S. N° 112-97-EF, art. 7°).²

- **Los CETICOS (Ilo, Matarani, Tacna y Paita) se consideran Zonas Primarias Aduaneras:** las mercaderías que ingresen a dichos centros, desembarcadas por los puertos de Ilo, Matarani o Paita, no están sujetas, entre otros tributos, al Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, pudiendo tales mercancías ser objeto de reexpedición al exterior (D.S. N° 112-97-EF, art. 4°).

² El artículo 14° del Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI, Reglamento de los CETICOS, señala que la exportación definitiva desde y hacia dichos centros será efectuada ante ADUANAS cumpliendo con los requisitos establecidos en la Ley General de Aduanas y su Reglamento. Asimismo, el numeral 5.3 del Rubro V. Procedimiento Operativo de Exportación de Mercancías Nacionales o Nacionalizadas hacia los CETICOS de la Directiva N° 07-D-08-97-ADUANAS/INTA, aprobada por Resolución de Intendencia Nacional N° 001866, señala que la exportación definitiva de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto de territorio nacional destinada a usuarios autorizados a operar en los CETICOS podrá ser solicitada ante cualquier Intendencia de Aduana de la República siguiendo el procedimiento establecido en el manual aprobado para este régimen.



- **El ingreso de mercancías al resto del territorio nacional proveniente de los CETICOS: está sujeta a IGV, IPM y demás tributos que de importación que correspondan (D.S. N° 112-97-EF, art. 4º).**

Tratamiento de la Ley del IGV.

- En cuanto al régimen de exportaciones que otorga la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, el artículo 33º de la citada ley establece que **la exportación de bienes o servicios**, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, **no están sujetos al Impuesto General a las Ventas**. Asimismo, dicha norma señala que **las operaciones consideradas como exportación de servicios serán las contenidas en el Apéndice V de la Ley**; y, que los requisitos que deben cumplir tales exportaciones serán los que señale el reglamento de la ley.
- El artículo 34º de la mencionada ley dispone que el impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento de dicha ley.
- Para el caso específico de los servicios exportados hacia los CETICOS, los requisitos que se deben cumplir para que el servicio se considere exportado y se tenga derecho al saldo a favor, se encuentran previstos en el artículo 9º del reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo N° 136-96-EF; habiéndose incorporado posteriormente una regulación específica, mediante el Decreto Supremo N° 064-2000-EF que dispuso la incorporación del numeral 5 al artículo 9º del citado reglamento.³

Operaciones exoneradas, gravadas y no gravadas con el IGV

- **Operaciones exoneradas del IGV:**

- Art. 2º del D.S. N° 112-97-EF: se dispone la creación de los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios, CETICOS, de Ilo, Matarani y Tacna, así como de Paita, destinados a la realización de dichas actividades. En dichos centros se podrán prestar servicios de reparación, reacondicionamiento de mercancías, modificaciones, mezcla, envasado, maquila, transformación, perfeccionamiento activo, distribución y almacenamiento de bienes, entre otros.

³ El artículo 9º del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Supremo N° 136-96-EF, señaló que las normas de la ley sobre exportación, se sujetarán a las siguientes disposiciones:

1. Los servicios incluidos en el Apéndice V del decreto se consideran exportados cuando:
 - a) Son prestados a título oneroso, lo que debe demostrarse con comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos;
 - b) El exportador es una persona domiciliada en el país;
 - c) El usuario o beneficiario del servicio es una persona no domiciliada en el país; y, el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios tienen lugar en el extranjero.

Posteriormente, el artículo 29º del Decreto Supremo N° 064-2000-EF, que modificó el reglamento de la ley del Impuesto General a las Ventas y fue publicado el 30 de junio de 2000, incorporó como numeral 5 del Artículo 9º del reglamento, el siguiente texto:

5. **Los servicios se consideran exportados hacia los usuarios de los CETICOS cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:**

- a) Se encuentren incluidos en el Apéndice V del decreto.
- b) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- c) El exportador sea un sujeto domiciliado en el resto del territorio nacional.
- d) El usuario o beneficiario del servicio sea una empresa constituida o establecida en el CETICOS, calificada como usuaria por la Administración del CETICOS respectivo; y,
- e) El uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tenga lugar íntegramente en el mencionado CETICOS.

No cumplen con este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el resto del territorio nacional.



- El art. 3º del D.S. N° 112-97-EF: las empresas que se constituyan o establezcan en los CETICOS (Ilo, Matarani, Tacna y Paita), hasta el 31 de diciembre del año 2004 y cuyas operaciones anuales correspondan en no menos del 92% a la exportación de los bienes que producen, estarán exoneradas hasta el 31 de diciembre del año 2012, entre otros tributos, del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal.

Estas empresas podrán efectuar otro tipo de operaciones inclusive entre usuarios de un CETICOS, hasta por el equivalente del 8% de sus operaciones anuales, sin perder el beneficio establecido en este artículo.

- Las operaciones que se efectúen entre los usuarios dentro de un CETICOS, estarán exoneradas del Impuesto General a las ventas e Impuesto de Promoción Municipal (D.S. No. 112-97-EF, art. 8º).⁴

- **Operaciones gravadas con el IGV:**

- Las operaciones que realicen dichas empresas (que denominaremos usuarios de los CETICOS) en el resto del territorio nacional, están gravadas con todos los tributos que afectan las ventas, importaciones y prestaciones de servicios (D.S. N° 112-97-EF, art. 3º).
- El ingreso de mercancías al resto del territorio nacional proveniente de los CETICOS: está sujeta a IGV, IPM y demás tributos de importación que correspondan (D.S. N° 112-97-EF, art. 4º).⁵
- **Las ventas realizadas en los CETICOS antes del despacho a consumo, solamente se encuentran gravadas por el exceso del valor CIF que corresponda a tal operación** (según las RTFs. N°s 6825-4-2002 y 820-4-2003 , ello no significa que se deba considerar para efectos de la prorrata del crédito fiscal de los gastos comunes, como operación no gravada, el monto del valor CIF).

Cabe señalar, que mediante la Cuarta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3 de febrero de 2004, se derogó el inciso d) del artículo 2º de la Ley del IGV, que establecía como concepto no gravado con el impuesto el monto equivalente al valor CIF, en la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo.

- Los servicios auxiliares que se desarrollan al interior de los CETICOS (D.S. N° 023-96-ITINCI, art. 5º - Glosario de términos: "servicios auxiliares: se denomina así a las actividades de servicios realizadas en el interior de los CETICOS, tales como de expendio de comida, cafeterías, bancos, entre otros).

- **Operaciones no gravadas con el IGV:**

- El ingreso de mercancías nacionales y prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hasta los CETICOS, no están gravadas con el IGV, pues se consideran exportaciones (D.S. N° 112-97-EF, art. 7º, primer párrafo).

⁴ SUNAT en el Informe N° 106-2003-SUNAT/2B000 emitido absolviendo una consulta, considera lo siguiente: "... la norma no ha señalado que la misma sólo se aplicará en el supuesto que las operaciones sean las que los usuarios se encuentran obligados a realizar a fin de ser calificados como tales; por consiguiente, esta exoneración es aplicable a todas las operaciones que efectúen los usuarios salvo, en caso de los servicios auxiliares, dado que dichos servicios siempre van a estar gravados". La SUNAT concluye "Las operaciones entre usuarios dentro de un CETICO se encuentran exoneradas del Impuesto General a las ventas, excepto en el caso de tratarse de servicios auxiliares".

⁵ Según las RTFs. N°s 737-2-2001 y 7341-4-2002, el servicio prestado de reparación y acondicionamiento del vehículo se incorpora en el valor del bien, y se grava solamente en el momento de la nacionalización del vehículo.



- Reexpedición al exterior de las mercancías extranjeras que ingresaron a los CETICOS, así como las operaciones de exportación que desde los CETICOS se realicen al exterior (D.S. N° 112-97-EF, art. 4º y D.S. N° 023-96-ITINCI – Glosario de términos: reexpedición es la salida definitiva de los CETICOS de mercancías almacenadas, sin haber sufrido ningún tipo de transformación, elaboración o reparación dentro de éstos).

3. PROPUESTAS

3.1 PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

Los usuarios de CETICOS tienen derecho a la utilización del crédito fiscal consignado en las facturas de sus adquisiciones del resto del territorio nacional que se califiquen como exportación, destinadas a sus operaciones gravadas, siempre que se cumpla con las condiciones y procedimientos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y en su Reglamento.

FUNDAMENTO

En caso de errores en las operaciones que determinen la facturación de un exceso de impuesto bruto, resulta de aplicación el inciso c) del artículo 26º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 55-99-EF, lo que tiene efectos tanto para el transferente como para el adquirente.

Sobre el particular, en el comentario del artículo 16º del Anteproyecto de Estructura Formal y Funcional tipo de Impuesto General a las Ventas para los países de la ALALC, que establece una solución muy similar a la de nuestra legislación y que constituye su antecedente se señala:

"Para que la técnica "impuesto contra impuesto" resulte realmente operativa y se cumplan los efectos que se le atribuyen en cuanto al control automático de operaciones por parte de los compradores, es necesario que el crédito fiscal equivalga al impuesto cargado en las operaciones de compra. Sin embargo, tal situación se presta a que, mediando conveniencia entre vendedor y comprador, se facturen por aquel concepto importes superiores a los que corresponde de acuerdo con las disposiciones legales, con lo que el adquirente disminuiría en exceso su obligación tributaria, en tanto que su proveedor estaría obligado al pago del gravamen que resulte de la aplicación de aquéllas normas."

Previendo esas situaciones, el anteproyecto establece que el contribuyente que facture un impuesto superior al real está obligado a su pago."

Naturalmente, en el caso contrario, el del adquirente, se le debe reconocer la utilización del crédito fiscal cuyo Impuesto General a las Ventas correspondiente debe ser abonado por su proveedor.

Esta interpretación fluye como se ha indicado del texto del inciso c) del artículo 26º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 55-99-EF, que se reproduce a continuación:

"ARTICULO 26.- DEDUCCIONES DEL IMPUESTO BRUTO

Del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo que corresponda, se deducirá:

[...]

c) El exceso del Impuesto Bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago, siempre que el sujeto demuestre que el adquirente no ha utilizado dicho exceso como crédito fiscal.



Las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento."

Es necesario señalar además que el inciso c) del artículo 27º del mencionado texto legal contiene la siguiente regla:

"ARTICULO 27.- DEDUCCIONES DEL CRÉDITO FISCAL

Del crédito fiscal se deducirá:

[...]

c) El exceso del Impuesto Bruto consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones que originan dicho crédito fiscal.

Las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior."

Aplicando lo dispuesto en los artículos citados, si el adquirente ha utilizado el crédito fiscal y mientras no se emita la nota de crédito correspondiente, quien ha facturado un mayor Impuesto Bruto, deberá incluirlo en la determinación de su impuesto a pagar, no habiendo impedimento además para que el adquirente lo utilice, pues la deducción del crédito fiscal solamente podrá ser respaldada con la indicada nota de crédito.

Por lo demás no habría motivo alguno para no aplicar la regla descrita precedentemente, tanto a los casos en que la operación no está gravada, y por lo tanto el Impuesto Bruto equivale a 0, como en aquellos en que encontrándose gravada, el Impuesto Bruto se ha calculado en exceso.

Distinta es la solución para el caso de las operaciones no reales a que se refiere el artículo 44º del mencionado cuerpo legal, en el que se dispone expresamente que, además de pagar el Impuesto General a las Ventas el transferente, el adquirente no tiene derecho al crédito fiscal.

En tal sentido, si un proveedor del territorio nacional, que no es usuario de CETICOS, traslada Impuesto General a las Ventas a un usuario de CETICOS, a pesar de no encontrarse gravada la operación, por estar calificada como exportación, está generándose una situación en la que por error se ha trasladado un exceso de Impuesto Bruto, y por lo tanto el mencionado usuario podrá utilizar el crédito fiscal hasta que no se haga el ajuste a que se refieren los artículos 26º y 27º del Texto Único Ordenado.

Debe agregarse que esta es la única solución que nos franquea la ley ante estos traslados indebidos del impuesto, puesto que no existe norma tributaria alguna que habilite al adquirente para solicitar su devolución, lo que incluso ha sido reconocido por la SUNAT en el Oficio N° 096-2000-K00000, mediante el cual absuelve una consulta del Colegio de Contadores Públicos de Tacna.

3.2 PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones procedentes del resto del país a los CETICOS, por cuanto a las operaciones de venta y prestación de servicios hacia los CETICOS les corresponde el tratamiento de exportación.

FUNDAMENTO

Del marco normativo expuesto en el acápite 4 del presente, se desprende que por disposición expresa de la ley, las operaciones de venta y prestación de servicios que provengan del resto del territorio nacional con destino definitivo a los CETICOS, se califican como operaciones de exportación, no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia, el proveedor de dichas adquisiciones tendrá derecho a la devolución del saldo a favor.



En efecto, en el artículo 7º del Decreto Supremo N° 112-97-EF, dispositivo mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS, expresamente se dispone lo siguiente:

"El ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS de Ilo, Matarani y Tacna, así como de Paita, se considerará como una exportación. Si ésta tiene el carácter de definitiva, le será aplicable las normas referidas a la restitución simplificada; de los derechos arancelarios y del Impuesto General a las Ventas, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones.

Las exportaciones, por disposición expresa del artículo 33º de la Ley del IGV, Decreto Legislativo N° 821, se califican como operaciones no afectas al impuesto, y en el artículo 34º se le reconoce el exportador el derecho a un saldo a favor por el monto el impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y pólizas de importación.

La normatividad relativa a los CETICOS, como bien se ha señalado en la RTF N° 4458-5-2003, ha establecido una **ficción legal**, al establecer que el ingreso a la zona de CETICOS de mercancía provenientes del resto del territorio nacional es **exportación**, para lo cual debe cumplirse el trámite aduanero previsto como requisito.

Con relación a la ficción legal, José Luis Pérez de Ayala considera que hay que distinguir entre el concepto técnico jurídico de ficción y el concepto vulgar de ficción ... que en su acepción técnico-jurídica, la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas, constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real. De esta manera, agrega que el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción. No es que la ficción falsee u oculte la verdad real, señala, sino que más bien **crea una verdad jurídica distinta de la real**.⁶

En tal sentido, si por la ficción legal se debe considerar exportación a los bienes y servicios que se destinan hacia los CETICOS, y por ende reconocer al exportador el derecho a la restitución del IGV mediante el mecanismo del saldo a favor, resulta que el reconocer el derecho al crédito fiscal respecto del mismo impuesto (IGV) que "ilegalmente" se hubiera consignado en los comprobantes de pago, implica desconocer el mandato legal contenido en el marco normativo que regula los CETICOS.

Es de resaltar, que si bien el derecho al saldo a favor y el derecho al crédito fiscal tienen en común el constituir mecanismos de restitución del impuesto pagado en las adquisiciones, su tratamiento legal para efecto de hacer efectiva tal restitución difiere sustancialmente. Por ejemplo, el saldo a favor está sujeto a topes, los mismos que no se aplica al crédito fiscal.

En tal sentido, si la adquisición de bienes y servicios por parte de los usuarios de los CETICOS no se hubiera realizado conforme a la ficción legal –exportación, inafecta al IGV–, estaríamos frente a una operación en que se hubiera consignado indebidamente un impuesto, esto es, un impuesto bruto en exceso, siendo de aplicación el mecanismo de ajuste al impuesto bruto y crédito fiscal previsto en los artículo 26º y 27º de la Ley del IGV, Decreto Legislativo N° 821.⁷

⁶ Hernández Berenguel, Luis. "Las presunciones legales en el sistema tributario peruano". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. N° 9. Págs. 35-36.

⁷ Nótese que en este supuesto, si bien por ficción legal existiría una operación de exportación, los usuarios de los CETICOS, luego de realizada tal operación, también realizan operaciones gravadas en el país, como es la venta de vehículos antes de solicitar el despacho al consumo. Por tanto, el tema que nos ocupa difiere al caso de una exportación en que efectivamente el bien se destina al exterior y en la que intervienen sujetos no domiciliados.



En suma, el impuesto consignado indebidamente en los comprobantes de pago que sustentan la adquisición de bienes o servicios provenientes del resto del territorio nacional y que se destinan a los CETICOS, no dan derecho a crédito fiscal alguno.

4. CRITERIOS A VOTAR

4.1 PROPUESTA 1

Los usuarios de CETICOS tienen derecho a la utilización del crédito fiscal consignado en las facturas de sus adquisiciones del resto del territorio nacional que se califiquen como exportación, destinadas a sus operaciones gravadas, siempre que se cumpla con las condiciones y procedimientos previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y en su Reglamento.

4.2 PROPUESTA 2

Los usuarios de los CETICOS no tienen derecho a utilizar como crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas que hubiere gravado sus adquisiciones procedentes del resto del país a los CETICOS, por cuanto a las operaciones de venta y prestación de servicios hacia los CETICOS les corresponde el tratamiento de exportación.

