

INFORME N° 011-2012-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Los servicios de transporte de pasajeros y/o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior a favor de usuarios domiciliados en el país califican como exportación de conformidad con el numeral 6 del artículo 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo?
2. De ser afirmativa la respuesta, ¿el Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Decreto Supremo N.° 126-94 -EF resulta aplicable a la devolución del saldo a favor del exportador proveniente de dichas operaciones?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF⁽¹⁾ y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 029-94-EF⁽²⁾, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por el Decreto Supremo N.° 126-94-EF⁽³⁾, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de NCN).

ANÁLISIS:

1. En cuanto a la primera consulta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, no están afectos al Impuesto General a las Ventas (IGV), salvo en el caso de los servicios prestados y consumidos en el territorio del país a favor de una persona natural no domiciliada.

Por su parte, el numeral 6 del citado artículo 33° dispone que también se considera exportación los servicios de transporte de pasajeros o

¹ Publicado el 15.4.1999.

² Publicado el 29.3.1994.

³ Publicada el 29.9.1994.

mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior, así como los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde el país hacia el exterior⁽⁴⁾.

Así pues, para que determinado servicio⁽⁵⁾ califique como exportación en virtud del numeral 6 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV se requiere:

- a) Que se trate de servicios de transporte de pasajeros o mercancías.
- b) Que los servicios sean prestados por navieros nacionales o empresas navieras nacionales.
- c) Que los servicios sean prestados desde el país hacia el exterior.

Nótese que el citado dispositivo sólo exige el cumplimiento de tales requisitos para que la operación califique como exportación, no estableciendo condicionamiento alguno en función a que el usuario del servicio sea un no domiciliado.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que los supuestos previstos en el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV constituyen exportación por una decisión del legislador⁽⁶⁾, y que en aquellos casos en que se requiere que el usuario o adquirente sea un sujeto no domiciliado la norma lo ha señalado expresamente⁽⁷⁾.

Por lo expuesto, los servicios de transporte de pasajeros y/o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior a favor de usuarios domiciliados en el país califican como exportación.

2. En relación con la segunda consulta, el artículo 34° del TUO de la Ley del IGV establece que el monto del Impuesto que hubiere sido consignado en

⁴ Cabe señalar que el citado numeral fue introducido por la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N.º 28583, publicada el 22.7.2005, con el siguiente tenor:

"(...) Para efectos de este Impuesto se considera exportación los servicios de transporte de pasajeros y/o mercancías que los Navieros Nacionales o Empresas Navieras Nacionales realicen desde el país hacia el exterior".

Posteriormente, la Ley N.º 29646, publicada el 1.1.2011, sustituyó el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, manteniendo la redacción del numeral 6 de este artículo, y agregando únicamente como exportación los servicios de transporte de carga aérea que se realicen desde el país hacia el exterior.

⁵ Distinto al de transporte de carga aérea.

⁶ Según el Dictamen de la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera recaído en el Proyecto de Ley N.º 3847/2009-CR (el cual dio lugar a la Ley N.º 29646), el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV contempla actividades que han sido consideradas por ficción legal como exportación.

⁷ Tal es el caso de los numerales 2, 3, 4, 7 y 8 del citado artículo 33°.

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. Agrega que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII.

Asimismo, el artículo 35° del mismo TUO señala que el mencionado saldo a favor se deducirá del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta.

Añade la norma que si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o éste fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente. En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV indica que la devolución del saldo a favor por exportación se regulará por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Ahora bien, el artículo 4° del Reglamento de NCN, señala que la compensación o devolución a que se refiere el artículo 3°⁸⁾ tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del IGV incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período, y que de exceder dicho límite podrá ser arrastrado como Saldo a Favor por Exportación a los meses siguientes.

Asimismo, el inciso b) del artículo 5° del mencionado Reglamento dispone que, a fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período, se tomará en cuenta, en la exportación de servicios, el valor de las facturas que sustenten el servicio prestado a un no domiciliado y que hayan sido emitidas en el período que corresponde la declaración.

⁸ Según el cual el Saldo a Favor por Exportación se deducirá del Impuesto Bruto del IGV a cargo del sujeto. De quedar un monto a su favor, éste se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB). Agrega que del SFMB se deducirá las compensaciones efectuadas. De quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante las Notas de Crédito Negociables.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, las operaciones materia de consulta, al calificar como exportación, otorgan derecho a un saldo a favor del exportador que puede ser materia de compensación o devolución; siendo el Reglamento de NCN la norma que, según lo dispuesto en el Reglamento de la Ley del IGV, regula la aplicación del saldo a favor en mención.

En ese sentido, es que resulta aplicable el Reglamento de NCN a la devolución del saldo a favor proveniente de las operaciones materia de consulta⁽⁹⁾.

Cabe indicar que si bien de acuerdo con el artículo 5° del mencionado Reglamento, el monto de las exportaciones realizadas en el período, en función al cual se halla el límite de la compensación o devolución, se determina tomando en cuenta, en el caso de la exportación de servicios, el valor de las facturas que sustenten el servicio prestado a un no domiciliado; tratándose del servicio materia de consulta, y en tanto el mismo califica como exportación aun cuando sea prestado a un sujeto domiciliado en el país, el referido monto deberá considerar también el valor de las facturas emitidas por dicho servicio a un usuario domiciliado.

CONCLUSIONES:

1. Los servicios de transporte de pasajeros y/o mercancías que los navieros nacionales o empresas navieras nacionales realicen desde el país hacia el exterior a favor de usuarios domiciliados en el país califican como exportación.
2. El Reglamento de NCN es aplicable a la devolución del SFMB derivado de tales servicios.

Lima, 27.01.2012

Original firmado por
MONICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)

nad/ebb
A0787-D11 (2)
IGV – Exportación de servicios de transporte internacional de pasajeros y mercancías.

⁹ Nótese que el numeral 6 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV no condiciona la calificación de exportación, ni la aplicación del saldo a favor del exportador correspondiente a las operaciones en él incluidas, a la emisión de una norma reglamentaria especial.