

INFORME N.º 125-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formula las siguientes consultas sobre “exportación”, a propósito de las modificaciones introducidas al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo por los Decretos Legislativos N.ºs 1108 y 1119:

1. Respecto de la naturaleza jurídica de las operaciones de venta de bienes muebles ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia, a favor de un sujeto no domiciliado, negociadas bajo los Incoterms EXW, FCA o FAS con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N.º 1119, se debe entender que la definición de exportación de bienes contenida en el segundo párrafo del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV y el supuesto de exportación contenido en el numeral 8 de dicho artículo (venta de bienes muebles negociada en los términos EXW, FCA o FAS), cuyo texto ha sido sustituido mediante el Decreto Legislativo N.º 1119:
 - a) ¿Deroga tácitamente a las modificaciones contenidas en el Decreto Legislativo N.º 1108?
 - b) ¿Dicha definición rige también para las operaciones efectuadas con anterioridad a la dación del Decreto Legislativo N.º 1119?
2. Respecto de la expresión *“siempre que el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes”* a que se refiere el numeral 8 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, ¿qué debe entenderse por “que el trámite aduanero de exportación definitiva de bienes sea realizado por el vendedor”:
 - a) Que sea realizado a nombre del vendedor (numeración de la Declaración Aduanera de Mercancía a nombre del vendedor en base a la factura comercial emitida por este); y que adicionalmente asuma la operatividad logística necesaria a efecto que se produzca la salida de las mercancías del país, vale decir, que el vendedor asuma el costo del transporte interno, carga y estiba de las mercancías en el medio de transporte internacional, así como los gastos de exportación (maniobras, almacenaje, agentes, entre otros), y de Aduanas (documentos, obtención de licencia u autorización de salida, entre otros); o,
 - b) Que sea realizado a nombre del vendedor (numeración de la Declaración Aduanera de Mercancía a nombre del vendedor en base a la factura comercial emitida por este), sin que él asuma costo alguno de la operatividad logística?

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.º 055-99-EF⁽¹⁾ y normas modificatorias, entre ellas, los Decretos Legislativos N.ºs 1108⁽²⁾ y 1119⁽³⁾ (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053⁽⁴⁾.
- Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2009-EF⁽⁵⁾.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, el numeral 9 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 1108⁽⁶⁾, establecía que también se consideraba exportación la venta de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, cuando dichos bienes se encontraran ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; siempre que el vendedor fuera quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes y que no se utilicen los documentos a que alude el numeral 7 del citado artículo 33º, en cuyo caso sería de aplicación lo que en él se disponía⁽⁷⁾.

Agregaba que la aplicación del tratamiento dispuesto en el párrafo anterior estaba condicionada a que los bienes objeto de la venta fueran embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados

¹ Publicado el 15.4.1999.

² Publicado el 20.6.2012.

³ Publicado el 18.7.2012.

⁴ Publicado el 27.6.2008.

⁵ Publicado el 16.1.2009.

⁶ Vigente a partir del 1.7.2012.

⁷ Según el numeral 7 del artículo 33º del TUO de la Ley del IGV, también se consideraba exportación la venta de bienes nacionales a favor de un comprador del exterior, en la que medien *documentos emitidos por un Almacén Aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un Almacén General de Depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones*, que garanticen a este la disposición de dichos bienes antes de su exportación definitiva, siempre que fuera el propio vendedor original el que cumpla con realizar el despacho de exportación a favor del comprador del exterior, perfeccionándose en dicho momento la exportación. El plazo para la exportación del bien no debía exceder al señalado en el Reglamento.

Añadía que los mencionados documentos debían contener los requisitos que señale el reglamento. En caso que la administración tributaria verificara que no se había efectuado la salida definitiva de los bienes o que, habiendo sido exportados, se habían remitido a sujetos distintos del comprador del exterior original, debía considerar a la primera operación, señalada en el primer párrafo, como una venta realizada dentro del territorio nacional y, en consecuencia, gravada o exonerada, según correspondiera, con el IGV de acuerdo con la normatividad vigente.

a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo. Vencido dicho plazo sin que se hubiera efectuado el embarque, se entendería que la operación se había realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del IGV, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.

Cabe indicar que de acuerdo con el artículo 2° del Decreto Legislativo N.° 1108, este no era de aplicación respecto de aquellas operaciones cuya obligación tributaria hubiera nacido con anterioridad al 1.7.2012.

Como se aprecia, es recién con ocasión de la vigencia del Decreto Legislativo N.° 1108, esto es, a partir del 1.7.2012, que se consideró como exportación a la venta de bienes muebles realizada en el país a sujetos no domiciliados en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW⁽⁸⁾, FCA⁽⁹⁾ o FAS⁽¹⁰⁾.

En ese sentido, la venta de bienes muebles realizada en el país antes del 1.7.2012, a compradores no domiciliados, en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm señaladas en el párrafo anterior, no calificaba como exportación, sino como una venta de bienes muebles en el país, gravada o exonerada del IGV según sea el caso⁽¹¹⁾.

2. De otro lado, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Legislativo N.° 1119⁽¹²⁾, se considerará exportación de bienes, la venta de bienes muebles que realice un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado, independientemente de que la transferencia de propiedad ocurra en el país o en el exterior, siempre que dichos bienes sean objeto del trámite aduanero de exportación definitiva.

Por su parte, el quinto párrafo del citado artículo establece que las operaciones consideradas como exportación de servicios son las contenidas en el Apéndice V, el cual podrá ser modificado mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

⁸ "En fábrica" o "Ex Works". Término en virtud del cual la entrega de los bienes vendidos se realiza cuando se pone a disposición del comprador la mercancía en las instalaciones del vendedor o en otro lugar designado (es decir, taller, fábrica, almacén, entre otros).

⁹ "Libre transportista" o "Free carrier". Término a través del cual el vendedor realiza la entrega de los bienes vendidos al costado del buque en el puerto de embarque convenido.

¹⁰ "Al costado del buque" o "Free along ship". Término mediante el cual el vendedor realiza la entrega de los bienes vendidos despachados para exportación al transportista nombrado por el comprador en el lugar convenido.

¹¹ Al respecto, cabe tener en cuenta que el inciso a) del artículo 4° del TUO de la Ley del IGV establece que en la venta de bienes muebles, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Adicionalmente, es del caso indicar que respecto de las operaciones en comentario resultan de aplicación los criterios vertidos en el Informe N.° 201-2009-SUNAT/2B0000 y la Carta N.° 103-2011-SUNAT/200000, disponibles en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>

¹² Vigente a partir del 1.8.2012.

A su vez, el numeral 8 del sexto párrafo del citado artículo 33° dispone que también se considera exportación la venta de bienes muebles a favor de un sujeto no domiciliado, realizada en virtud de un contrato de compraventa internacional pactado bajo las reglas Incoterm EXW, FCA o FAS, cuando dichos bienes se encuentren ubicados en el territorio nacional a la fecha de su transferencia; siempre que el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes y que no se utilicen los documentos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 33°, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en dicho párrafo⁽¹³⁾.

Dicho numeral agrega que la aplicación del tratamiento indicado en el párrafo anterior está condicionada a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo, y que vencido dicho plazo sin que se haya efectuado el embarque, se entenderá que la operación se ha realizado en el territorio nacional, encontrándose gravada o exonerada del IGV, según corresponda, de acuerdo con la normatividad vigente.

Ahora bien, conforme con la Disposición Complementaria Final Única del Decreto Legislativo N.° 1119, este entró en vigencia el 1.8.2012⁽¹⁴⁾.

En ese sentido, las modificaciones incorporadas al artículo 33° del TUO de la Ley del IGV por el Decreto Legislativo N.° 1108, fueron derogadas por el Decreto Legislativo N.° 1119 a partir del 1.8.2012.

Siendo ello así, la definición de exportación contenida en el Decreto Legislativo N.° 1119 y las demás disposiciones de dicha norma solamente son de aplicación a las operaciones efectuadas a partir del 1.8.2012.

3. En lo que concierne a la segunda consulta, el numeral 8 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV dispone como requisito para que se configure el supuesto de exportación ahí contemplado que *el vendedor sea quien realice el trámite aduanero de exportación definitiva de los bienes*.

Al respecto, es del caso indicar que artículo 60° de la Ley General de Aduanas define a la exportación definitiva como el régimen aduanero que

¹³ Según el cual, en el caso de venta de bienes muebles donde la transferencia de propiedad ocurra en el país hasta antes del embarque, la calificación de la operación como exportación está condicionada a que los bienes objeto de la venta sean embarcados en un plazo no mayor a sesenta (60) días calendario contados a partir de la fecha de emisión del comprobante de pago respectivo; sin embargo, señala que cuando en la venta medien documentos emitidos por un almacén aduanero a que se refiere la Ley General de Aduanas o por un almacén general de depósito regulado por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que garanticen al adquirente la disposición de dichos bienes, la condición será que el embarque se efectúe en un plazo no mayor a doscientos cuarenta (240) días calendario contados a partir de la fecha en que el almacén emita el documento, debiendo contener los mencionados documentos los requisitos que señale el reglamento.

¹⁴ Cabe mencionar que dicha Disposición Complementaria Final no ha previsto una norma especial respecto de las operaciones realizadas antes del 1.8.2012.

permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

Para que se dé dicho régimen aduanero ha existido de por medio una transacción internacional que va implicar un cruce transfronterizo de mercancías que salen de un país para ser ingresadas a otro, quedando por identificar el tipo de transacción usado para la exportación de mercancías.

Según lo establecido en el numeral 3) del inciso d) del artículo 60° del Reglamento de la Ley General de Aduanas⁽¹⁵⁾ y en el primer párrafo del artículo 191°⁽¹⁶⁾ del referido Reglamento, una exportación puede implicar tanto mercancías de carácter comercial como las que no tienen este carácter, y dentro de los que no tienen carácter comercial existen aquellas que no proceden de una compraventa internacional, tanto así que se permite el uso de una declaración jurada en el caso que no se trate de una venta, en lugar del comprobante de pago correspondiente.

Como se puede observar el régimen de exportación de mercancías aduaneramente, no implica más que la actividad de salida con autorización de aduanas, de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso definitivo en el exterior. El tema de quien asume los gastos de logística para la realización de la operación de exportación es algo ajeno al régimen aduanero y no se explica por la posición de exportador o comprador en la Declaración Aduanera de Mercadería, sino que más bien responde a la lógica de lo pactado libremente entre las partes, perteneciendo por tanto a la esfera de lo privado, de tal manera que no se puede deducir por la sola observación de quien figura como exportador en la Declaración Aduanera y en la factura comercial, el conocimiento de los gastos que corresponden ser asumidos por una u otra parte.

En ese sentido, el requisito a que se refiere el numeral 8 del artículo 33° del TULO de la Ley del IGV para que se configure el supuesto de exportación contemplado en dicha norma, referido a “que el trámite aduanero de exportación definitiva de bienes sea realizado por el vendedor”, debe entenderse cumplido cuando la Declaración Aduanera de Mercadería esté a nombre del vendedor.

¹⁵ En el cual se indica como uno de los documentos exigibles para el régimen de exportación definitiva, la presentación de una factura o Boleta de Venta, según corresponda, o de una declaración jurada en caso que no exista venta.

¹⁶ Según el cual, el despacho de importación o **exportación de mercancías que por su valor no tengan fines comerciales**, o si los tuvieren no son significativos para la economía del país, se podrá solicitar mediante una Declaración Simplificada de Importación o Exportación, respectivamente. En la última parte de este artículo se señala que, en caso de exportaciones, la Declaración Simplificada de Exportación deberá estar amparada con factura o boleta de venta emitida por el beneficiario del Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS), según corresponda, o declaración jurada y la documentación pertinente en caso que no exista venta.

CONCLUSIONES:

1. Las modificaciones introducidas al artículo 33° del TUO de la Ley del IGV por el Decreto Legislativo N.° 1119 (definición de exportación de bienes y supuesto de exportación contenido en el numeral 8 de dicho artículo, referido a la venta de bienes a no domiciliados pactando los Incoterm EXW, FCA y FAS), han derogado las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo N.° 1108 a partir del 1.8.2012.

La definición de exportación de bienes dispuesta en el artículo 33° del TUO de la Ley del IGV y el supuesto de exportación contenido en el numeral 8 de dicho artículo, según texto modificado por el Decreto Legislativo N.° 1119, no son aplicables a las operaciones efectuadas antes del 1.8.2012.

2. El requisito a que se refiere el numeral 8 del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV para que se configure el supuesto de exportación contemplado en dicha norma, referido a “que el trámite aduanero de exportación definitiva de bienes sea realizado por el vendedor”, debe entenderse cumplido cuando la Declaración Aduanera de Mercadería esté a nombre del vendedor.

Lima, 11 DIC. 2012

Original firmado por:
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica