

INFORME N.º 011-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si estamos ante una exportación de servicios en los términos que regula el artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo en el supuesto que una empresa domiciliada sea contratada por una empresa no domiciliada a fin de prestarle los siguientes servicios a título oneroso:

- Servicios destinados a facilitar la venta realizada en el extranjero de productos que son adquiridos por clientes domiciliados⁽¹⁾, los cuales se retribuyen en base a un porcentaje de la facturación que obtenga la empresa no domiciliada por tales ventas.
- Servicios efectuados en virtud de un contrato de mandato sin representación, por el cual la empresa domiciliada debe realizar los trámites de importación definitiva y la posterior entrega de los bienes que la empresa no domiciliada ha vendido en el extranjero a fin que dichas mercaderías sean entregadas en los domicilios de los adquirentes en el país, siendo que para tal efecto se transfiere la propiedad de los bienes al mandatario⁽²⁾ y cuando llegan al país, éste – en cumplimiento del encargo – realiza una nueva transferencia de dichos bienes “por cuenta ajena” y los entrega a favor del cliente del mandante.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 33º de la Ley del IGV establece que la exportación de servicios no está afecta al IGV.

Asimismo, en su quinto párrafo, dicho artículo dispone que los servicios se considerarán exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

¹ Servicios tales como: captación de clientes, elaboración de catálogo de productos, negociación con clientes, recepción de órdenes de compra, seguimiento de niveles de inventario de clientes, proyección anual de la demanda del mercado peruano, etc.

² Debido a que no resulta posible efectuar el trámite de importación definitiva, sin contar con el comprobante de pago a nombre del sujeto que realice el trámite.

- a) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, 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.
- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

Dicho artículo señala además que para efecto de lo antes indicado el exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

Por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que para efecto de lo establecido en el quinto párrafo del artículo 33° de la citada Ley se debe tener en cuenta que los servicios se considerarán prestados desde el país hacia el exterior cuando:

- i. La prestación del servicio por parte de la persona domiciliada en el país se realiza íntegramente en el Perú; y,
- ii. El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero, para lo cual se considera el lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que el servicio genera al usuario no domiciliado.

Al respecto, se precisa que para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, teniendo en cuenta no sólo lo señalado en los contratos sino también lo acordado a través de otros medios de prueba a efecto de determinar el lugar donde efectivamente se realiza dicho uso, explotación o aprovechamiento.

De las normas glosadas, fluye que los servicios se consideran exportados cuando cumplen concurrentemente con los requisitos establecidos en el quinto párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV; así, su prestación debe tener lugar íntegramente en el país y su uso, explotación o aprovechamiento debe darse en el extranjero, siendo que se entiende que ocurre esto último cuando el lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que genera al usuario no domiciliado, se produce en el extranjero, debiendo tomarse en cuenta para el efecto los términos del contrato, así

como otros elementos que las partes hubieran acordado a través de otros medios de prueba.

2. Ahora bien, en el primer supuesto planteado en la consulta, la empresa domiciliada presta a la empresa no domiciliada servicios en el país tales como captación de clientes, elaboración de catálogo de productos, negociación con clientes, recepción de órdenes de compra, seguimiento de niveles de inventario de clientes, proyección anual de la demanda del mercado peruano, etc.; estando destinados a facilitar la adquisición de los productos de esta última en el extranjero por parte de clientes domiciliados; recibiendo como contraprestación un porcentaje de la facturación que obtenga la empresa no domiciliada por dichas ventas en el extranjero.

En ese sentido, se puede afirmar que, en la medida que los referidos servicios sean prestados íntegramente en el Perú por la empresa domiciliada, estos cumplirían con el requisito establecido en el ítem i. del inciso b) del numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV para considerar que son prestados desde el país hacia el exterior.

Por otro lado, en cuanto al requisito previsto en el ítem ii. del referido inciso b) del citado numeral consistente en que el uso, la explotación o el aprovechamiento de tales servicios por parte del no domiciliado tenga lugar en el extranjero, resulta necesario establecer si el primer acto de disposición de estos, es decir, el beneficio económico inmediato que genera al usuario no domiciliado se produce en el extranjero, lo cual, como lo hemos señalado en el numeral anterior del presente informe, debe ser determinado en cada caso en particular en base a las condiciones contractuales respectivas, teniendo en cuenta no sólo lo señalado en los contratos sino también lo acordado por las partes a través de otros medios de prueba.

En consecuencia, en la medida que en el primer supuesto planteado en la consulta, se determine que los servicios prestados por la empresa domiciliada a la no domiciliada serán realizados íntegramente en el Perú y su uso, explotación o aprovechamiento se daría en el extranjero, estos se consideraran realizados desde el país hacia el exterior, siendo que calificarán como exportación de servicios siempre que cumplan con todos los demás requisitos establecidos para el efecto por el quinto párrafo del artículo 33° de la Ley del IGV.

3. En cuanto al segundo supuesto materia de consulta, según se indica se trata de servicios efectuados en virtud de un contrato de mandato sin representación⁽³⁾, por el cual el sujeto domiciliado debe realizar los trámites

³ Nuestro Código Civil (aprobado por el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias) establece en su artículo 1790° que por el mandato el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante.

Asimismo, en su artículo 1792 señala que el mandato comprende no sólo los actos para los cuales ha sido conferido, sino también aquellos que son necesarios para su cumplimiento.

de importación definitiva y la posterior entrega de los bienes que la empresa no domiciliada ha vendido en el extranjero a fin que dichas mercaderías sean entregadas en los domicilios de los adquirentes en el país, siendo que para tal efecto se transfiere la propiedad de los bienes al mandatario⁽²⁾ y cuando llegan al país, este – en cumplimiento del encargo – realiza una nueva transferencia de dichos bienes “por cuenta ajena” y los entrega a favor del cliente del mandante.

Al respecto, a fin de establecer si en el referido supuesto habría una exportación de servicios, corresponde determinar si el servicio a ser prestado por el sujeto domiciliado cumpliría concurrentemente con los requisitos establecidos por el inciso b) del numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV para considerar que son prestados desde el país hacia el exterior.

Así, con relación al requisito consistente en que el uso, la explotación o el aprovechamiento del servicio por parte del no domiciliado debe tener lugar en el extranjero, siendo que en el supuesto materia de análisis la finalidad del servicio prestado por la empresa domiciliada a la empresa no domiciliada es la entrega de los bienes importados por la primera por encargo de la segunda⁽⁴⁾ a los clientes que los adquirieron de esta última en el extranjero, se puede afirmar que el beneficio económico inmediato que dicho servicio le genera no se concreta en el exterior sino en el país con el referido acto de entrega, ya que será este el que le permitirá culminar su proceso de venta de los mencionados bienes y mantener su cartera de clientes domiciliados en el país.

En ese sentido, toda vez que en el supuesto analizado, el uso, la explotación o el aprovechamiento del servicio prestado por la empresa domiciliada a la no domiciliada no se daría en el extranjero sino en el país, se concluye que no califica como una exportación de servicios para efecto de la Ley del IGV.

CONCLUSIONES:

1. Se considerarán exportación de servicios aquellos brindados por una empresa domiciliada a una no domiciliada destinados a facilitar la venta de productos de esta última en el extranjero a clientes domiciliados, los cuales se retribuyen en base a un porcentaje de la facturación que obtenga la empresa no domiciliada por tales ventas, en la medida que estos cumplan con los requisitos dispuestos en los ítems i. y ii. del inciso b) del numeral 1

Adicionalmente, debemos señalar que de acuerdo con lo dispuesto en sus artículos 1809 y 1811 sobre el mandato sin representación, el mandatario que actúa en nombre propio adquiere los derechos y asume las obligaciones derivadas de los actos que celebra en interés y por cuenta del mandante, aun cuando los terceros hayan tenido conocimiento del mandato, siendo que el mandante está obligado a asumir las obligaciones contraídas por el mandatario en ejecución del mandato.

⁴ En atención al contrato de mandato sin representación celebrado entre ambas.

del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV así como con todos los demás requisitos establecidos para el efecto por el quinto párrafo del artículo 33° de la citada ley.

2. No constituyen exportación de servicios aquellos efectuados por una empresa domiciliada a una no domiciliada en virtud de un contrato de mandato sin representación, por el cual la primera debe realizar los trámites de importación definitiva de los bienes que la segunda ha vendido en el extranjero a clientes domiciliados en el país, a efectos de entregarles tales bienes.

Lima, 31 ENE. 2020

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

czh/ere

CT00162-2019

IGV – Exportación de servicios