

**MATERIA:**

En relación con operaciones de exportación que no han podido ser regularizadas por defectos en el procedimiento aduanero, y que se efectuaron conforme al marco normativo vigente con anterioridad a la Nueva Ley General de Aduanas<sup>(1)</sup>, se formulan las siguientes consultas:



Dichas operaciones se consideran o no como exportaciones para efecto del Impuesto General a las Ventas (IGV). En caso de no ser consideradas como exportaciones, ¿se les da el tratamiento de ventas internas?

En caso de ser considerada exportación, ¿la operación se puede acreditar con la DUA provisional de exportación y/o conocimiento de embarque y/u otra documentación?



**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, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 129-2004-EF, publicado el 12.9.2004, y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2005-EF, publicado el 26.1.2005, y normas modificatorias.
- Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (V.5), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.º 440-2005/SUNAT/A, publicada el 22.10.2005.
- Procedimiento General INTA-PG.09 Manifiesto de Carga (V.3), aprobado por la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.º 541-2003/SUNAT/A, publicada el 3.1.2004.



<sup>1</sup> Aprobada por el Decreto Legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008.

## ANÁLISIS:

En principio, partimos de la premisa que el supuesto planteado en la consulta comprende a operaciones de compraventa internacional que implican la salida de bienes para su entrega en el exterior mediante el régimen aduanero de exportación definitiva.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

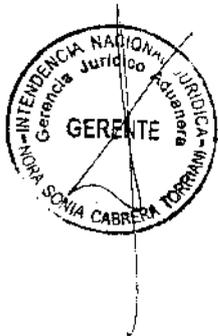
1. Conforme a lo establecido en el primer párrafo del artículo 33° del TUO de la Ley del IGV, la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior no están afectos al IGV.



Asimismo, el artículo 29° del TUO de la Ley del IGV, que regula la declaración y pago del Impuesto, establece que los sujetos del Impuesto sea en calidad de contribuyentes como de responsables, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido. Agrega la norma que igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.



Adicionalmente, el citado artículo dispone, en su segundo párrafo, que los exportadores estarán obligados a presentar la declaración jurada de operaciones gravadas y no gravadas en la que consignarán *los montos que consten en los comprobantes de pago por exportaciones, aún cuando no se hayan realizado los embarques respectivos.*



2. De otro lado, el artículo 54° del TUO de la Ley General de Aduanas, anteriormente vigente, señalaba que la exportación era el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior.

Añadía el citado artículo, en su tercer párrafo, que las mercancías debían embarcarse dentro del plazo de diez (10) días, contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración, pudiendo prorrogarse automáticamente por diez (10) días adicionales, a solicitud del interesado; e indicaba que la regularización del régimen debía efectuarse en la forma y plazos que establecía el Reglamento.

Sobre el particular, el artículo 85° del Reglamento de la Ley General de Aduanas disponía que la regularización del régimen se realizaba con la transmisión por vía electrónica de la información complementaria de la declaración y la presentación de los documentos que la sustentaban a satisfacción de la autoridad aduanera, dentro del plazo de quince (15) días contados a partir del día siguiente de la fecha de término del embarque.

3. Pues bien, conforme fluye de las normas antes glosadas, la exportación es un régimen aduanero que implica la salida de los bienes del país para su uso o consumo en el exterior.

En el caso de la venta de bienes que son remitidos fuera del territorio nacional a través del mencionado régimen, esta operación no se encuentra afecta al IGV, a diferencia de las ventas internas de bienes muebles ubicados en el país<sup>(2)</sup>.

Atendiendo a ello, y en lo que se refiere a la primera consulta, si bien es cierto que el trámite del régimen aduanero de exportación concluye con la regularización de dicho régimen, no puede sostenerse que, para fines del IGV, la omisión de la regularización tenga como consecuencia considerar la venta de tales bienes como una venta interna gravada con dicho Impuesto, pues tal efecto no está previsto en norma alguna. Así, en tanto se haya producido la salida de los bienes para ser usados o consumidos en el exterior, la operación calificará como una exportación inafecta al IGV.

Más aún, debe tenerse en cuenta que, conforme a lo previsto en el artículo 85° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, precedentemente citado, la regularización del trámite de exportación debía producirse con posterioridad al embarque de las mercancías, es decir, luego de la salida de dichos bienes para su consumo o uso en el exterior, y el propio T.U.O. de la Ley del IGV, en su artículo 29°, obliga al exportador a declarar la operación de venta de bienes como exportación, incluso cuando no se hubieran realizado los embarques respectivos.

4. En cuanto a la segunda interrogante, entendemos que la misma esté orientada a definir cómo se acreditaba, en el período consultado, la salida de las mercancías fuera del país en los términos previstos por la legislación aduanera.

Al respecto, como ya se ha señalado anteriormente, conforme a lo dispuesto por el artículo 54° del T.U.O. de la Ley General de Aduanas materia de examen, el trámite de exportación definitiva de mercancías se iniciaba con la numeración de la declaración de exportación correspondiente, debiéndose cumplir con el embarque efectivo de las mercancías objeto de la declaración, dentro del plazo de 10 días prorrogables, de manera automática, por 10 días adicionales a solicitud del interesado. Este trámite estaba sujeto a su posterior regularización con la

<sup>2</sup> El inciso a) del artículo 1° del T.U.O. de la Ley del IGV indica que este impuesto grava la venta en el país de bienes muebles. Adicionalmente, el inciso a) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento del mencionado T.U.O. -aprobado por el Decreto Supremo N.° 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias- señala que se entiende comprendida en el ámbito de aplicación del IGV la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas de ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

transmisión por vía electrónica de la información complementaria de la declaración y la presentación, a satisfacción de la Autoridad Aduanera, de los documentos sustentatorios dentro del plazo de 15 días contados a partir del día siguiente de la fecha del término de embarque, conforme a lo que establecido por el artículo 85° de su Reglamento.

Adicionalmente, el Procedimiento de Exportación Definitiva INTA-PG.02 (V.5) vigente en el periodo consultado, señalaba a la letra lo siguiente:



VII. DESCRIPCIÓN

A) TRAMITACIÓN DEL RÉGIMEN

(...)

**Control de embarque:**

34. Las mercancías deben ser embarcadas dentro del plazo máximo de diez (10) días hábiles contados a partir del día siguiente de la fecha de numeración de la DUA con datos provisionales.
35. Los terminales de almacenamiento, bajo responsabilidad, transmiten por vía electrónica la relación detallada de contenedores, pallets y/o bultos sueltos a embarcarse, consignando el número de la DUA, fecha de numeración, canal de control seleccionado y número de precinto de seguridad de aduanas, de corresponder.

El oficial de aduanas puede solicitar físicamente dicha relación hasta el momento de efectuarse el embarque de la mercancía.



37. Previo al embarque, los oficiales de aduanas pueden verificar en forma aleatoria los contenedores, pallets y/o bultos sueltos, conforme a la información proporcionada por los terminales de almacenamiento. Dicha verificación puede realizarse en los terminales de almacenamiento, de corresponder.
38. Si como resultado de la verificación indicada en el numeral precedente se constata que los bultos, pallets y/o contenedores se encuentran en mala condición exterior, o que existan indicios de violación de los sellos o precintos de seguridad, o incongruencias con lo declarado (marcas y/o contramarcas de la mercancía), previa comunicación al área de Oficiales, el personal designado efectúa el reconocimiento físico de las mercancías. De ser conforme, se autoriza la salida de las mercancías; en caso contrario, se emite el informe respectivo para la aplicación de las acciones legales que correspondan; debiendo comunicar este hecho al área de Exportación en el día o al día útil siguiente de efectuado el reconocimiento físico.
39. La compañía transportista verifica el embarque de las mercancías y anota en la casilla 14 de la DUA, bajo responsabilidad, la cantidad de bultos efectivamente embarcados, peso bruto total, fecha y hora en que termina el embarque, y la firma y sello correspondiente. Tratándose de mercancías no sujetas a reconocimiento físico y transportadas en contenedores, adicionalmente consigna los números, marcas y precintos que los identifiquen".



Como puede apreciarse, de conformidad con el numeral 39) del Procedimiento de Exportación transcrito en el párrafo precedente, la compañía transportista era la responsable de verificar el embarque de las mercancías y anotar en la casilla 14 de la DUA, la cantidad de bultos efectivamente embarcados, peso bruto total, la fecha, la hora en que termina el embarque, firma y sello correspondientes, así como la información de los números, marcas y precintos que identifiquen la carga en caso de tratarse de mercancía no sujeta a reconocimiento físico y transportadas en contenedores<sup>3)</sup>, esto sin perjuicio de la verificación aleatoria que, en forma previa al embarque, pueden realizar los oficiales de aduana sobre los contenedores, pallets y/o bultos sueltos según la información transmitida por los terminales de almacenamiento prevista por el numeral 37) y 38) del mismo procedimiento<sup>4)</sup>.



De otro lado, cabe indicar que el numeral 22 del Rubro Normas Generales del Procedimiento General "Manifiesto de Carga" INTA-PG.09 (versión 3) vigente para el período en consulta, establecía que en todas las vías de transporte, los transportistas o sus representantes en el país debían transmitir a la Intendencia de Aduana correspondiente los datos del manifiesto de carga de salida de la unidad de transporte en un plazo máximo de 72 horas contados a partir de la fecha del último embarque de la mercancía.



En consecuencia, en el periodo consultado, para fines aduaneros de acreditar la salida de las mercancías fuera del país, debía contarse con la DUA provisional debidamente numerada con la anotación de la verificación del transportista en la casilla 14 o con el manifiesto de carga de salida acompañado del documento de transporte al amparo del cual la mercancía salió del país rumbo a su destino en el exterior, según sea el caso.



No obstante, es preciso resaltar, que lo antes señalado no enerva la obligación del exportador de regularizar la DUA provisional de exportación numerada (DUA 41), trámite con el que concluye el régimen de exportación definitiva solicitado y que resulta imprescindible a efectos del goce de los beneficios previstos para las exportaciones por la normatividad aduanera.

<sup>3)</sup> Responsabilidad del transportista que también ha sido recogida en el numeral 49) del literal A) del rubro VII de la versión 6) del Procedimiento de Exportación Definitiva actualmente vigente.

<sup>4)</sup> Recogidas en los numerales 47) y 48) del literal A) del rubro VII de la versión 6) del Procedimiento de Exportación Definitiva actualmente vigente pero como facultad de los funcionarios aduaneros en general y ya no en particular del oficial de aduana.

**CONCLUSIONES:**

1. Para efectos del IGV, la omisión de la regularización del procedimiento de exportación no conlleva la calificación de la operación como una venta interna. Así, en tanto se haya producido la salida de los productos para ser usados o consumidos en el exterior, la operación calificará como una exportación inafecta al IGV.
2. Para fines aduaneros de acreditar la salida de las mercancías fuera del país, en el período consultado, debía contarse con la DUA provisional debidamente numerada y con la anotación de la verificación del transportista en la casilla 14 o con el manifiesto de carga de salida, acompañado del documento de transporte al amparo del cual la mercancía salió del país rumbo a su destino en el exterior, según sea el caso.

b



Lima, 28 OCT. 2010

MONICA PATRICIA PINGLO TRIPE  
Intendente Nacional Jurídico (e)  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA



czh/  
A0464.1-D10  
IGV - Exportaciones no regularizadas