

INFORME N.º 188-2019-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) en las operaciones de comercio exterior, se tiene como premisa que en virtud del mandato dispuesto en el artículo 24° de la LGA el dueño, consignatario o consignante encarga el despacho aduanero a un agente de aduanas; sin embargo, los comprobantes de pago producto de las operaciones de comercio exterior no han sido emitidos al mandante⁽¹⁾ sino al mandatario⁽²⁾; en ese supuesto se formula la siguiente consulta:

¿Está sujeto al SPOT el servicio prestado por un operador de comercio exterior facturado a nombre del declarante⁽³⁾ quien no es el verdadero usuario sino que actúa como mandatario de este dado que el comprobante de pago debió ser emitido a nombre del mandante?

BASE LEGAL:

- Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, que establece normas para la aplicación del SPOT a que se refiere el Decreto Legislativo N.º 940 (en adelante, SPOT), publicada el 15.8.2004 y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT, que modificó la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004-SUNAT que aprobó normas para la aplicación del SPOT, publicada el 13.7.2012.
- Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008 y normas modificatorias, (en adelante, LGA).
- Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N.º 010-2009-EF, publicado el 16.1.2009 y normas modificatorias, (en adelante, RLGA).
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, el RCP).

¹ Usuario que solicita cualquiera de los regímenes, operaciones o destinos aduaneros.

² Agente de aduanas quien representa al usuario debido al mandato con representación otorgado para el despacho aduanero.

³ De acuerdo con el artículo 2° de la LGA se define al Declarante como la persona que suscribe y presenta una declaración aduanera de mercancías en nombre propio o en nombre de otro, de acuerdo con la legislación nacional.

ANÁLISIS:

1. En principio, entendemos que en el supuesto planteado con relación al mandato dispuesto en el artículo 24° de la LGA, los comprobantes de pago productos de operaciones de comercio exterior no han sido emitidos al mandante sino al mandatario.

Al respecto, el artículo 24° de la LGA prescribe que el **mandato** es el acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero⁽⁴⁾ de sus mercancías a un agente de aduana, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquellos, además que es un **mandato con representación** que se regula por el Decreto Legislativo que lo contiene y su reglamento y en lo no previsto en estos por el Código Civil⁽⁵⁾.

Adiciona el segundo párrafo del referido artículo que el **mandato** se constituye mediante:

- a) El endoso del documento de transporte u otro documento que haga sus veces;
- b) Poder especial otorgado en instrumento privado ante notario público; o
- c) Los medios electrónicos que establezca la Administración Aduanera.

Asimismo, el artículo 35° del RLGA refiere que el mandato para despachar, otorgado por el dueño, consignatario o consignante a favor del agente de aduanas incluye la facultad de realizar actos y trámites relacionados con el despacho y retiro de las mercancías.

Agrega que, toda notificación al dueño, consignatario o consignante se entiende realizada al notificarse al agente de aduana, durante el despacho y hasta:

- a) El levante de la mercancía, la culminación de la regularización del régimen o la desafectación de la garantía previa, lo que ocurra último, en los regímenes de importación.
- b) La regularización del régimen, cuando se trate de los regímenes de exportación.

2. Ahora bien, el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

⁴ El artículo 2° de la LGA define al “despacho aduanero” como el cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero.

⁵ Los artículos 1790° y 1806° del Código antes mencionado, dispone que, por el mandato, el mandatario se obliga a realizar uno o más actos jurídicos, por cuenta y en interés del mandante; debiendo actuar en nombre de este último, tratándose del mandato con representación. Asimismo, los numerales 2 y 3 del artículo 1796° del Código, establece que es obligación del mandante frente al mandatario, entre otros, pagarle la retribución que le corresponda y reembolsarle los gastos efectuados para el desempeño del mandato.

A su vez, el artículo 2° del citado Reglamento señala que las facturas, entre otros documentos, solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicha norma.

Al respecto, según lo dispuesto en los numerales 1.7 y 1.8 del artículo 8° del mismo Reglamento, las facturas deben contener como requisito mínimo no necesariamente impreso, a la información relativa a los apellidos y nombres, o denominación o razón social del adquirente o usuario, así como su número de Registro Único del Contribuyente.

Así pues, las facturas se emiten, entre otros supuestos, por la prestación de un servicio, caso en el cual dicho comprobante de pago debe contener como requisito mínimo los datos del adquirente o usuario, que es el sujeto a quien se emite.

Sin perjuicio de lo antes señalado, cabe indicar que el artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁽⁶⁾ dispone que *los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio.*

De lo antes señalado se tiene que la normativa del impuesto general a las ventas regula un supuesto en el que los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible de dicho impuesto del vendedor, constructor o quien preste el servicio, habiendo esta Administración Tributaria interpretado al respecto⁽⁷⁾ que si los comprobantes de pago por los servicios prestados por diversas instituciones públicas o privadas a una nave se emiten a nombre del agente marítimo, este debe emitir un comprobante de pago al mandante por los servicios prestados, en el cual deberá incluir, además del monto correspondiente a su servicio, todos los gastos realizados por cuenta de este último⁽⁸⁾.

Como se aprecia, la regla general es que el RCP no contempla la emisión de comprobantes de pago por concepto de reembolso; sin embargo, en la normativa del impuesto general a las ventas se regula como regla especial que

⁶ Aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias, en adelante TUO de la Ley del IGV.

⁷ En el Informe N.º 299-2005-SUNAT72B0000 disponible en el siguiente enlace de internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i299-2005.pdf>.

⁸ Cabe indicar que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 720-3-1998 ha señalado que las agencias de aduana, al gestionar los trámites y operaciones aduaneras en representación del comitente de la mercancía, efectúan pagos por cuenta de ellos, los cuales luego les son reembolsados, obligándoles su práctica comercial a emitir facturas que contienen tres cuerpos de detalle: los derechos de aduana, los gastos pagados por cuenta del cliente y la comisión del agente; de los cuales los dos primeros conceptos están referidos a reembolsos de gastos y el tercero constituye el ingreso de la agencia de aduana propiamente dicho.

dicho concepto pueda incluirse como parte de la base imponible correspondiente al servicio prestado y se encuentre gravado con el impuesto.

Ahora bien, esta regla especial permite facturar como excepción el monto de una operación ajena al haberse asumido financiar ese gasto que no le corresponde. Sobre el particular el Tribunal Fiscal señala su conformidad siempre y cuando se cumpla con el efecto neutro, es decir, que con el reembolso de gastos se recupere el valor de las adquisiciones realizado por cuenta de terceros y el impuesto que le fuera trasladado⁽⁹⁾.

3. Por otro lado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12° de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, están sujetos al SPOT, los contratos de construcción y servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV) señalados en el Anexo 3⁽¹⁰⁾ de dicha Resolución.

Asimismo, según la Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT, no están incluidos en los numerales 4, 5 y 10 del mencionado Anexo 3⁽¹¹⁾, los servicios prestados por operadores de comercio exterior a los sujetos que soliciten cualquiera de los regímenes o destinos aduaneros especiales o de excepción, siempre que tales servicios estén vinculados a operaciones de comercio exterior.

Agrega la norma que a dicho efecto se considera operadores de comercio exterior, siempre que hubieran sido debidamente autorizados para actuar como tales por las entidades competentes, a:

- Los agentes marítimos y agentes generales de líneas navieras;

⁹ Al respecto, cabe referir que en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 13581-3-2013 se ha indicado que dicho Tribunal mediante la Resolución N.º 04170-1-2011, entre otras, ha señalado que el reembolso de gastos previsto en el referido artículo 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas resulta aplicable en el entendido que dichos gastos se encuentran gravados con el impuesto, de manera que al ser facturados al usuario real del servicio, quien lo presta recupera el crédito fiscal proveniente del impuesto trasladado al momento de su adquisición, habida cuenta que la prestación del servicio gravado con motivo de tales gastos gravados fueron prestados realmente al usuario y no al prestador de los mismos; dándose, por tanto, para éste último (quien presta el servicio) un efecto neutro con relación al impuesto. En consecuencia, por efecto de la figura del reembolso de gastos prevista en el anotado artículo 14°, quien presta el servicio utiliza el crédito fiscal que le ha sido facturado por las adquisiciones realizadas por cuenta del usuario real del servicio y a su vez factura a dicho usuario los mismos importes que le fueron cobrados por el valor del servicio e impuesto respectivo, siendo que tal impuesto al ser registrado como débito fiscal neutraliza los efectos del crédito fiscal registrado por éste (quien presta el servicio). Asimismo, en la citada resolución se indica que el efecto neutro también se obtiene al desconocer el crédito fiscal utilizado indebidamente por un contribuyente.

¹⁰ **Anexo 3**
Contratos de construcción y servicios sujetos al sistema
1. Intermediación laboral y tercerización.
2. Arrendamiento de bienes.
3. Mantenimiento y reparación de bienes muebles.
4. Movimiento de carga.
5. Otros servicios empresariales.
6. Comisión mercantil.
7. Fabricación de bienes por encargo.
8. Servicio de transporte de personas.
9. Contratos de construcción.
10. Demás servicios gravados con el IGV.

¹¹ Aplicable a aquellas operaciones cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir del 14.7.2012, conforme a lo dispuesto en el numeral 2 de la Primera Disposición Complementaria Final de la referida Resolución de Superintendencia.

- Compañías aéreas;
- Agentes de carga internacional;
- Almacenes aduaneros;
- Empresas de servicios de entrega rápida; y,
- Agentes de Aduanas.

4. Asimismo, cabe señalar que el numeral 2 de la Cuarta Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004-SUNAT⁽¹²⁾, establecía que no están incluidos en los numerales 4 y 5 del Anexo 3 de dicha resolución, los servicios prestados por operadores de comercio exterior a los sujetos que soliciten cualquiera de los regímenes, operaciones o destinos aduaneros especiales o de excepción, siempre que tales servicios estén vinculados a operaciones de comercio exterior.

Ahora bien, esta Administración Tributaria mediante Carta N.º 267-2006-SUNAT/200000⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾ estableció lo siguiente: *“Para que una determinada operación de prestación de servicios sea considerada dentro de los alcances de la exclusión contenida en el numeral 2 de la Cuarta Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, se debe cumplir con los siguientes requisitos:*

- a) Que el servicio sea prestado por un operador de comercio exterior.*
- b) Que el servicio sea prestado a un sujeto que solicite cualquiera de los regímenes, operaciones o destinos aduaneros.*

El cumplimiento de los requisitos antes detallados deberá verificarse en cada caso concreto, atendiendo a las relaciones contractuales celebradas entre las partes:

1. Así pues, en el supuesto que la relación contractual, prestación de servicios, se entable entre el agente de aduana (operador de comercio exterior) y el usuario de dicho servicio (importador, exportador, dueño), donde la empresa intermediaria u otro operador de comercio exterior actúa como un tercero ajeno a dicha relación contractual; puede afirmarse que dicho servicio se encuentra comprendido en la exclusión prevista en el numeral 2 de la Cuarta Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT.

2. Por el contrario, si la relación contractual se entabla entre el agente de aduana (operador de comercio exterior) y una empresa intermediaria u otro

¹² La referida Cuarta Disposición Final fue derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Resolución de Superintendencia N.º 063-2012-SUNAT, publicada el 29 marzo de 2012, la misma que entró en vigencia el 2 de abril de 2012 y sería aplicable a aquellos servicios cuyo nacimiento de la obligación tributaria del IGV se produzca a partir de dicha fecha.

¹³ Disponible en el Portal SUNAT: (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/c2672006.htm>).

¹⁴ Es necesario precisar que las conclusiones de la referida Carta, así como de la Carta N.º 022-2005-SUNAT/2B0000 son aplicables para el análisis de las consultas planteadas.

operador de comercio exterior, resultará de aplicación lo señalado en la Carta N.º 022-2005-SUNAT/2B0000”.

A su vez, en la Carta N.º 022-2005-SUNAT/2B0000⁽¹⁵⁾ se ha concluido que: “El servicio prestado por un operador de comercio exterior a una empresa intermediaria que ha contratado con un usuario se encuentra sujeto al SPOT, por cuanto, para que proceda la exclusión contenida en el numeral 2 de la Cuarta Disposición Final de la Resolución de la Resolución de Superintendencia N.º 183-2004/SUNAT, los servicios deber ser prestados directamente por un operador de comercio exterior al usuario.

Igualmente, está sujeto al SPOT, el servicio prestado por un operador de comercio exterior a otro operador”.

Ahora bien, posteriormente, mediante la Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012-SUNAT, publicada el 13.7.2012 se dispone que no están incluidos en los numerales 4, 5 y 10 del Anexo 3 de la Resolución, los servicios prestados por operadores de comercio exterior a los sujetos que soliciten cualquiera de los regímenes o destinos aduaneros especiales o de excepción, siempre que tales servicios estén vinculados a operaciones de comercio exterior; por lo que, los criterios establecidos en la Carta N.º 267-2006-SUNAT/200000 y Carta N.º 022-2005-SUNAT/2B0000 se mantienen vigentes a fin de dar respuesta a las presentes consultas.

5. Con respecto a la consulta, y teniendo en cuenta lo señalado en el último párrafo del numeral anterior es necesario precisar que para que una determinada operación de prestación de servicios sea considerada dentro de los alcances de la exclusión contenida en la Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT, se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que el servicio sea prestado por un operador de comercio exterior.
- b) Que el servicio sea prestado a un sujeto que solicite cualquiera de los regímenes o destinos aduaneros especiales o de excepción.

Ahora bien, de acuerdo con la naturaleza jurídica del mandato con representación en relación con el despacho aduanero, el servicio es prestado por un operador de comercio exterior a un usuario (mandante) que otorgó el referido mandato a la agencia de aduanas (mandataria), en tal sentido le alcanzaría la exclusión contenida en la Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT.

De otro lado, como bien ha quedado establecido las facturas se emiten, entre otros supuestos, por la prestación de un servicio, caso en el cual dicho comprobante de pago debe contener como requisito mínimo los datos del

¹⁵ Disponible en el Portal SUNAT: (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/c0052005.htm>).

adquirente o usuario, quien es el sujeto a quien se emite dicho comprobante, pudiendo ser que se emita al mandatario y luego este proceder al reembolso con el mandante, siempre y cuando se cumpla con el efecto neutro, es decir, que con el reembolso de gastos se recupere el valor de las adquisiciones realizado por el mandatario y el impuesto que le fuera trasladado.

Por tanto, cuando un operador de comercio exterior presta sus servicios al declarante que actúa como mandatario del usuario de comercio exterior debido a un mandato aduanero, le alcanzaría la exclusión contenida en la Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT, aun cuando el comprobante de pago haya sido emitido a nombre del mandatario, por lo que dicha operación no está sujeta al SPOT.

CONCLUSIÓN:

El operador de comercio exterior que presta sus servicios al declarante que actúa como mandatario del usuario de comercio exterior debido a un mandato aduanero, le alcanzaría la exclusión contenida en Tercera Disposición Complementaria Final de la Resolución de Superintendencia N.º 158-2012/SUNAT aun cuando el comprobante de pago haya sido emitido a nombre del mandatario, por lo que dicha operación no está sujeta al SPOT.

Lima, 29 NOV. 2019

Original firmado por
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

hma
CT0649-2018 (1P)
CT0650-2018 (1P)
CT0651-2018 (1P)
CT0652-2018 (1P)

SPOT – Servicio prestados por operadores del comercio exterior.