



Firmado digitalmente por:
GUILLERMO CESAR SOLANO
MENDOZA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 09/05/2024 09:55

INFORME N.º 000032-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 09 de mayo de 2024

MATERIA:

En relación con la obligación de emitir guía de remisión remitente, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Las empresas que realizan venta de exportación bajo el Incoterm EXW, que entregan la mercancía al comprador en sus instalaciones, tendrían obligación de emitir guía de remisión remitente desde sus instalaciones hasta el terminal de almacenamiento o almacén aduanero?
2. En este tipo de operaciones de venta para la exportación bajo el Incoterm EXW, el comprador contrata a una agencia de aduanas u operador logístico para que realice los trámites de exportación, ¿correspondería a este agente de aduanas emitir la guía de remisión remitente, o es la empresa que entrega los bienes para la exportación EXW la obligada a emitir dicho documento?
3. En el caso de que la empresa que entrega los bienes para la exportación bajo el Incoterm EXW no emita guía de remisión remitente, pero realice el trámite de exportación definitiva de los bienes ¿mantiene su calidad de exportadora para efectos de la inafectación del Impuesto General a las Ventas (IGV) de los bienes exportados dispuesta por el inciso 8 artículo 33 de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)?

BASE LEGAL:

- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la resolución de superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).
- Texto único ordenado de la ley del IGV e ISC, aprobado por el decreto supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con el artículo 17 del RCP, las guías de remisión sustentan el traslado de bienes entre distintas direcciones, pudiendo ser realizado en la modalidad de transporte privado o público¹.

¹ Salvo lo dispuesto en artículo 21 de dicho reglamento, el cual señala los casos exceptuados de ser sustentados con guía de remisión.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/05/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/05/2024 09:52:45

A su vez el artículo 18 del mismo reglamento dispone que cuando el traslado se realice bajo la modalidad de transporte privado los sujetos allí indicados deberán emitir una guía de remisión denominada “guía de remisión remitente”, en tanto que, cuando se realice bajo la modalidad de transporte público también se deberá emitir la mencionada guía de remisión remitente y una adicional, a cargo del transportista, denominada “guía de remisión – transportista”².

Al respecto, es del caso señalar que, según el citado artículo 18, la guía de remisión remitente debe ser emitida por los sujetos mencionados a continuación:

- 1.1 El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros.
- 1.2 El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.
- 1.3 El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.
- 1.4 La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas³ y su reglamento⁴.
- 1.5 El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.
- 1.6 El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto.

Según las normas antes citadas, la guía de remisión remitente sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, debiendo ser emitida en las modalidades de transporte privado y público, entre otros, por el propietario o poseedor de los bienes.

2. Ahora bien, atendiendo al supuesto planteado en la primera consulta, se aprecia que se ha realizado una operación de compraventa internacional en la que las partes han convenido los términos del Incoterm EXW.

Al respecto, se debe señalar que entre los Incoterms aprobados por la Cámara de Comercio Internacional⁵ se encuentra el denominado “EXW” o “En fábrica”, el cual, en términos generales, refiere que la obligación del vendedor consiste en entregar la mercancía poniéndola a disposición del comprador en el lugar convenido si lo hubiere o en el lugar de entrega designado, en la fecha o dentro del plazo acordados, siendo que a partir de ese

² Al respecto, ver los numerales 1.1, 2.1.1 y 2.1.2 del artículo 18 del RCP.

³ Aprobada por el decreto legislativo N.º 1053, publicado el 27.6.2008.

⁴ Aprobado por el decreto supremo N.º 010-2009-EF, publicado el 16.1.2009 y normas modificatorias.

⁵ Los “Incoterms (International Commercial Terms) son un conjunto de reglas internacionales de carácter facultativo que la Cámara de Comercio Internacional (ICC) ha recopilado y definido sobre la base de las prácticas estandarizadas por los comerciantes.

Es así que los Incoterms definen básicamente el punto hasta el cual el vendedor es responsable de la mercancía y cuáles son los gastos a su cargo y que, por lo tanto, estarán incluidos en el precio; regulan diversos términos utilizados en las operaciones de compraventa, son parte de lo que se considera la *lex mercatoria* y han servido para dar coherencia a un sistema comercial y jurídico que diverge enormemente de un país a otro.” (ORTEGA GIMÉNEZ, Alfonso. Incoterms 2020 y compraventa internacional de mercaderías: teoría y práctica. Pamplona, Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020. Página 23).

Cabe agregar que, para efectos del análisis del presente informe, se toma como base la versión de los Incoterms 2020, aprobados por la ICC.



ERNESTO JAVIER
 LOAYZA CAMACHO
 GERENTE
 09/05/2024 09:52:45

momento el comprador asume todos los riesgos de su pérdida o daños; asimismo, a este último le corresponde contratar y costear el transporte de las mercancías desde el lugar de entrega designado.

Habiendo dicho ello, se tiene que el supuesto materia de la primera consulta versa sobre una operación de compraventa de mercancías (bienes, en los términos del RCP, e indudablemente muebles), en la que se ha pactado la entrega al comprador en la fecha y lugar acordados y en la que, desde ese momento, este asume los riesgos por el daño o pérdida que pudiera ocurrir con las mercancías.

Es así como, a partir de dicho supuesto, podría ocurrir que:

- las partes hayan convenido que en el momento de la entrega de las mercancías se transfiera la propiedad; en cuyo caso, al inicio del traslado, el comprador tendría la condición de propietario y poseedor; o,
- en el momento de la entrega de las mercancías, el vendedor aún es el propietario y, consecuentemente, al inicio del traslado, el comprador sólo es poseedor⁶⁻⁷.

Dado que el numeral 1.1 del precitado artículo 18 dispone que la guía de remisión remitente debe ser emitida por el propietario o poseedor; considerando lo señalado en el párrafo anterior, es necesario analizar quién es el sujeto obligado a su emisión cuando las condiciones de propietario y poseedor recaen en personas distintas.

Al respecto es pertinente resaltar que, según las disposiciones del RCP previamente citadas, el poseedor se encuentra obligado a emitir la guía de remisión remitente cuando es un sujeto distinto al propietario. Tal diferenciación se explica en la clara intención del reglamentador de establecer obligaciones diferenciadas cuando la condición de propietario y poseedor recaen en sujetos distintos; es decir, que la guía de remisión remitente debe ser emitida por el propietario que al mismo tiempo tiene la condición de poseedor o, el poseedor cuando es un sujeto distinto al propietario⁸.

Así pues, respecto a la primera consulta, considerando que si la empresa (vendedor) que realiza venta de exportación bajo el Incoterm EXW, que entrega los bienes al comprador en sus instalaciones, al inicio del traslado⁹, no tiene la condición de propietario y poseedor o poseedor; se puede concluir que no tiene la obligación de emitir la guía de remisión remitente por el traslado de dichos bienes que se realiza desde sus instalaciones hasta el terminal de almacenamiento o almacén aduanero; sin perjuicio del cumplimiento de dicha obligación por quien corresponda.

3. En cuanto a la segunda consulta, para su análisis, se parte de la premisa de que la agencia de aduanas encargada de los trámites aduaneros actúa en virtud de un mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento, y que es otorgado por el comprador que ha adquirido la propiedad de los bienes al momento de su entrega.

Pues bien, como se ha mencionado, los numerales 1.1 a 1.6 del inciso 1 del artículo 18 del RCP, indica quiénes son los sujetos que deberán emitir la guía de remisión remitente, encontrándose a la agencia de aduana (numeral 1.4) cuando el propietario o consignatario de

⁶ Entre otros supuestos, ello podría ocurrir, por ejemplo, si las partes convienen en que la transferencia de la propiedad se realizará en un momento posterior en el que el comprador dé la conformidad o satisfacción de los bienes recibidos.

⁷ Al respecto, téngase presente que los Incoterms no regulan aspectos como la transmisión de propiedad (ORTEGA GIMÉNEZ, Alfonso. *Op. Cit. Página 32*).

Asimismo, de acuerdo con la doctrina "*Habrà posesión, cualquiera sea la conducta sobre el bien, en tanto el comportamiento de la persona corresponda al ejercicio de algún atributo del dominio. De ahí que la posesión no solo se genera para quien actúa como dueño, sino también para cualquiera que realiza la explotación económica del bien, incluso como acto temporal desmembrado de la propiedad*" (Mejorada C., M. (2013). La Posesión en el Código Civil Peruano. *Derecho & Sociedad*, (40), Página 252. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12805>).

⁸ En esta misma línea de razonamiento se tienen las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 04238-5-2005, 05292-2-2005 y 02623-2-2007, en las que se reconoce la obligación de emisión de la guía de remisión remitente por parte del poseedor no propietario.

⁹ En el entendido que tampoco se presente alguno de los otros supuestos de los contemplados en el artículo 18 del RCP.



los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.

Además, en el mismo artículo se dispone que se consideran como remitentes a los sujetos obligados a emitir guías de remisión conforme a lo señalado en los numerales antes mencionados y que tratándose de los sujetos señalados en los numerales 1.3 a 1.6 estos no tienen la condición de propietarios ni poseedores de los bienes.

Como se aprecia, cuando el comprador que ha adquirido la propiedad de los bienes al momento de su entrega contrata una agencia de aduana para realizar los trámites de exportación, lo que presupone haberle otorgado mandato para despachar, dicha agencia se encuentra obligada a emitir la guía de remisión remitente, no habiéndose previsto como excepción de tal obligación que la operación de compraventa internacional haya sido convenida en los términos del Incoterm EXW.

4. En cuanto a la tercera consulta, el segundo párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV señala que 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, en el primer párrafo del numeral 8 del citado artículo 33 se señala que también se considera exportación, entre otras operaciones, 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 citado artículo, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en dicho párrafo¹⁰.

En el citado numeral 8 se agrega que la aplicación del tratamiento dispuesto 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; siendo 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.

Al respecto, cabe señalar que en el informe N.º 125-2012-SUNAT/4B0000¹¹ se ha concluido que el requisito a que se refiere el numeral 8 del precitado artículo 33 para que se configure el supuesto de exportación contemplado en esta 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 (DAM) esté a nombre del vendedor.

En tal sentido, se puede afirmar que se considera como exportación la operación en virtud de la cual el vendedor entrega al comprador los bienes objeto de una operación de compraventa internacional convenida en los términos del Incoterm EXW, en la medida que la DAM esté a nombre del vendedor y se cumpla con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 33 de la Ley

¹⁰ De conformidad con el aludido tercer párrafo del citado artículo 33, en el caso de venta de bienes muebles donde la transferencia de propiedad ocurra en el país hasta antes del embarque, lo dispuesto en el párrafo anterior (referido a qué se considera exportación de bienes) está condicionado 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. Agrega el citado párrafo 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. Los mencionados documentos deben contener los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del IGV (al respecto, ver el numeral 9 del artículo 9 del referido reglamento, aprobado por el decreto supremo N.º 29-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias).

¹¹ Disponible en el portal web de la SUNAT: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i125-2012.pdf>



del IGV, no habiéndose establecido como requisito, para tal efecto, que el vendedor deba haber emitido la guía de remisión remitente.

CONCLUSIONES:

1. Considerando que si la empresa (vendedor) que realiza venta de exportación bajo el Incoterm EXW, que entrega los bienes al comprador en sus instalaciones, al inicio del traslado⁹, no tiene la condición de propietario y poseedor o poseedor, no tiene la obligación de emitir la guía de remisión remitente por el traslado de dichos bienes que se realiza desde sus instalaciones hasta el terminal de almacenamiento o almacén aduanero; sin perjuicio del cumplimiento de dicha obligación por quien corresponda.
2. Cuando el comprador que ha adquirido la propiedad de los bienes al momento de su entrega contrata una agencia de aduana para realizar los trámites de exportación, lo que presupone haberle otorgado mandato para despachar, dicha agencia se encuentra obligada a emitir la guía de remisión remitente, no habiéndose previsto como excepción de tal obligación que la operación de compraventa internacional haya sido convenida en los términos del Incoterm EXW.
3. Se considera como exportación la operación en virtud de la cual el vendedor entrega al comprador los bienes objeto de una operación de compraventa internacional convenida en los términos del Incoterm EXW, en la medida que la DAM esté a nombre del vendedor y se cumpla con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 33 de la Ley del IGV, no habiéndose establecido como requisito, para tal efecto, que el vendedor deba haber emitido la guía de remisión remitente.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/05/2024 09:52:45

cpf

CT 00024-2024
CT 00025-2024
CT 00027-2024
Guías de remisión - Exportación

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/05/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0105 7893 0921 7466

