

**INFORME N° 116 -2014-SUNAT/5D1000**

**I. MATERIA:**

Se consulta si se puede aceptar como sustento del servicio de producción por encargo para el acogimiento al beneficio devolutivo de restitución simplificada de derechos arancelarios, una factura emitida con fecha posterior al embarque de la mercancía, en aquellos casos en los que ésta reemplaza a otra emitida en fecha anterior a dicho embarque y que fue anulada por error en su emisión.

**II. BASE LEGAL:**

- Decreto Supremo N° 104-95-EF que aprueba el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios y demás normas complementarias y modificatorias; en adelante Procedimiento de Restitución.
- Resolución Ministerial N° 195-95-EF/15 que dicta disposiciones referidas al Procedimiento de Restitución simplificado de derechos arancelarios ad valorem; en adelante Resolución Ministerial N° 195-95-EF/15.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 0118-2014-SUNAT/A, que aprueba el Procedimiento de Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback INTA-PG.07 (v.4); en adelante Procedimiento INTA-PG.07.
- Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago y demás normas modificatorias y complementarias; en adelante Reglamento de Comprobantes de Pago.

**III. ANÁLISIS:**

En principio, debemos precisar que una de las reglas básicas para acogerse al beneficio devolutivo establecido en el Procedimiento de Restitución, consiste en acreditar que el beneficiario tiene la condición de productor exportador respecto al bien exportado<sup>1</sup>; vale decir, que dicho beneficiario debe acreditar no sólo el pago de la totalidad de los derechos arancelarios correspondientes a la nacionalización de los insumos importados que son los generadores del citado beneficio devolutivo; sino que debe acreditar también su participación durante el proceso productivo, ya sea de manera directa o indirecta en los casos de producción por encargo.

Dicha regla ha sido fijada de manera reiterada por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 06915-A-2003, 06251-A-2009 y 09413-A-2010, en las cuales se establece que el beneficiario *“debe acreditar que produjo la mercancía en su totalidad y no sólo una parte de ella, es decir que participó en todas las etapas del proceso productivo, ya que no corresponde distinguir donde la ley no distingue”*.

Cabe precisar que la mencionada regla no afecta el derecho del beneficiario de poder encargar parte o toda la producción de la mercancía a un tercero, en cuyo caso, se encuentra obligado a probar la prestación efectiva de dicho servicio, con la presentación de la copia de la factura que acredite el servicio prestado de conformidad con los estipulado en el numeral 3) del artículo 3° de la Resolución Ministerial N° 195-95-EF/15.

<sup>1</sup> De conformidad a lo establecido por el artículo 1° del Procedimiento de Restitución en concordancia con lo dispuesto en el numeral 1 del rubro VI Normas Generales del Procedimiento INTA-PG.07, para ser considerado beneficiario del drawback, se debe acreditar la condición de empresa productora – exportadora.



Resulta oportuno mencionar en relación a la factura que acredita el servicio de producción por encargo, que el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que los comprobantes de pago en general deberán ser emitidos y otorgados **cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero**<sup>2</sup>:

- a. *La culminación del servicio.*
- b. *La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido.*
- c. *El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.*

En tal sentido, siendo que dicho comprobante de pago debe ser emitido como máximo en la fecha de culminación del servicio y en el caso del servicio de producción por encargo, éste debe haber sido prestado antes del ingreso de la mercancía a zona primaria, o a su embarque en caso el servicio sea prestado dentro de zona primaria, es que la Gerencia Jurídica Aduanera emitió los Informes N° 029-2010-SUNAT-2B4000 y 010-2012-SUNAT-2B4000<sup>3</sup>, precisando que para acreditar el correcto acogimiento al drawback en los casos de producción por encargo, la factura correspondiente a dicho servicio debe tener fecha de emisión anterior al ingreso de la mercancía a zona primaria o a su embarque según corresponda.

El criterio legal emitido en los informes mencionados en el párrafo precedente, también es compartido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 05592-A-2005, 08763-A-2005 y 08922-A-2008; en razón a que según señala, resulta necesario para probar fehacientemente la prestación del servicio de producción por encargo, adicionar al contrato de prestación de servicio<sup>4</sup> la factura que el locatario emite cuando ha cumplido con dicho servicio; en el entendido que un comprobante de pago emitido en un momento posterior al previsto en el inciso 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, no puede ser aceptado porque no permite verificar el cumplimiento de la normativa aduanera referida a la calidad de productor del beneficiario que se acoge al drawback, careciendo bajo este supuesto de mérito probatorio suficiente para probar el encargo del servicio de producción de la mercancía exportada.

Bajo el marco legal expuesto, se consulta si se puede aceptar como sustento del servicio de producción por encargo para el acogimiento al beneficio devolutivo, una factura que ha sido emitida con fecha posterior al embarque de la mercancía en reemplazo a otra factura anterior que fue anulada por error en su emisión, teniendo en cuenta que la factura anulada tiene fecha anterior al embarque de la mercancía.

Respecto a la anulación de facturas, debemos señalar en principio que de acuerdo a las disposiciones contenidas en el numeral 5) del artículo 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago, procede su anulación bajo los siguientes términos:

*"5. Deberán anular y conservar el o los documentos que por fallas técnicas, errores en la emisión u otros motivos, hubieren sido inutilizados **previamente a ser entregados, a ser emitidos o durante su emisión**, no debiendo ser declarados. Los documentos anulados deberán ser conservados con sus respectivas copias".*  
(Énfasis añadido)

<sup>2</sup> De conformidad con lo dispuesto en el numeral 5) del art. 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

<sup>3</sup> Informes que se encuentran debidamente publicados en el Portal Institucional de la SUNAT.

<sup>4</sup> Según la RTF en mención "Un contrato de prestación de servicio de producción por sí solo no acredita ni es prueba fehaciente de la prestación de un servicio de producción, ya que el locador puede finalmente no cumplir con su obligación de prestar el servicio de producción".



En tal sentido, conforme a la norma antes mencionada, la anulación del comprobante de pago sólo puede estar referida a documentos que por fallas técnicas, errores en la emisión u otros motivos<sup>5</sup>, hubieren sido inutilizados y la única oportunidad prevista para efectuar esa anulación es en el momento **previo a su entrega, a su emisión o durante su emisión**, debiendo ser conservados con sus respectivas copias.

Interpretando lo antes mencionado, se desprende lo siguiente:

1. Que la anulación del comprobante de pago puede efectuarse como máximo antes de su entrega al comprador o a quien contrató la prestación del servicio realizado, no procediendo, bajo ninguna circunstancia, su anulación en un momento posterior.
2. Que el comprobante de pago anulado queda sin valor, ni efecto legal alguno, por lo que no procede emitir una nota de crédito sobre el mismo; debiendo en caso de requerirse, proceder a la emisión de un nuevo comprobante de pago, el que tendrá su propia fecha de emisión y deberá cumplir con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, entre los cuales destaca el de la oportunidad de su emisión y otorgamiento establecido por el numeral 5) del artículo 5° del mencionado Reglamento.

En consecuencia, sólo procede la anulación del comprobante de pago antes de su entrega a quien contrató el servicio de producción por encargo, quedando a partir de ese momento sin efecto legal alguno, dejando de tener validez para los fines contables y tributarios; siendo que el nuevo comprobante de pago emitido en su reemplazo tiene su propia fecha de emisión y los requisitos y demás características detalladas en los artículos 8° y 9° del Reglamento de Comprobantes de pago; así tenemos que, si la fecha de emisión de este nuevo comprobante de pago que acredita el servicio de producción por encargo es posterior a la fecha de embarque de la mercancía exportada; se estaría incumpliendo el requisito de oportunidad establecido en el inciso a) del numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago y por ende, no estaría acreditada la prestación del servicio de producción por encargo como sustento para acogerse al drawback, conforme a lo señalado por el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia (RTF N° 05592-A-2005, 08763-A-2005 y 08922-A-2008).

Sin perjuicio de lo antes señalado, debemos precisar que si con posterioridad a la emisión y entrega del comprobante de pago, surgen circunstancias que determinen la improcedencia de su emisión, no procederá legalmente la anulación del comprobante emitido sino la emisión de una nota de crédito, que conforme a lo dispuesto en los numerales 1.1, 1.2 y 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, se emite por concepto de **anulaciones**, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, la cual debe contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago que la sustentan, siendo oportuno precisar que dichas notas de crédito sólo podrán ser giradas al mismo adquiriente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados en una oportunidad previa.

En ese orden de ideas, y conforme a lo señalado en el Informe N° 250-2009-SUNAT/2B0000<sup>6</sup>, puede afirmarse que tratándose de una prestación de servicios ejecutada, respecto de la cual, en una oportunidad posterior, se acuerda dejar sin efecto la obligación de pago de la retribución o por alguna otra razón se necesite dejar sin valor el comprobante de pago emitido, el Reglamento de Comprobantes de Pago permite la emisión de una nota de crédito por concepto de descuento del 100% del monto de la contraprestación pactada; sin embargo, sin en ese supuesto se emite un

<sup>5</sup> Posición que también es precisada en el Informe N° 250-2009-SUNAT/2B0000.

<sup>6</sup> Informe que se encuentra publicado en el Portal Institucional de la SUNAT.



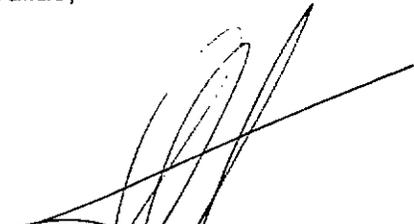
segundo comprobante que acredite el pago efectuado por servicio, también le resultará exigible a ese segundo comprobante de pago emitido, el requisito de oportunidad en la entrega y emisión contemplada en el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

#### IV. CONCLUSIONES:

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en el rubro análisis del presente informe, concluimos que no se puede aceptar como sustento del servicio de producción por encargo para el acogimiento al drawback, una factura que ha sido emitida con fecha posterior al embarque de la mercancía en reemplazo a otra factura anterior que fue anulada por error en su emisión, en base a los siguientes fundamentos:

- a) La anulación del comprobante de pago sólo puede estar referida a documentos que por fallas técnicas, errores en la emisión u otros motivos, hubieren sido inutilizados y la única oportunidad prevista para efectuar esa anulación es en el momento **previo a su entrega, a su emisión o durante su emisión**, debiendo ser conservados con sus respectivas copias
- b) Si el contribuyente realiza la anulación del comprobante de pago, **dicho comprobante es declarado nulo y sin efecto legal alguno, por lo que deja de tener validez para los fines contables y tributarios**; motivo por el cual, el segundo comprobante de pago que se emita debe cumplir con el requisito de oportunidad en la entrega y emisión contemplado en el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago.
- c) La figura legal que debe utilizarse para la anulación de comprobantes de pago con posterioridad a su emisión y entrega, es la emisión de una nota de crédito por el 100% de su valor, conforme a lo dispuesto en los numerales 1.1, 1.2 y 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Callao, **18 NOV. 2014**



-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

**MEMORÁNDUM N° 266 -2014-SUNAT/5D1000**

A : **MARIA LOURDES HURTADO CUSTODIO**  
Gerente (e) de Procesos de Salida y Regímenes  
Especiales.

DE : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero

ASUNTO : Consulta sobre factura de servicios en Drawback.

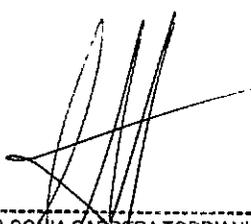
REFERENCIA : Memorándum Electrónico N° 00050-2014-5C3100  
Memorándum N° 371-2014-SUNAT/5D2000

FECHA : Callao, **18 NOV. 2014**

Me dirijo a usted, , atendiendo al documento electrónico de la referencia mediante el cual se consulta si se puede aceptar como sustento del servicio de producción por encargo para el acogimiento al beneficio devolutivo de restitución simplificada de derechos arancelarios, una factura emitida con fecha posterior al embarque de la mercancía, en aquellos casos en los que ésta reemplaza a otra emitida en fecha anterior a dicho embarque y que fue anulada por error en su emisión; en el marco del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios aprobado por el Decreto Supremo N.º 104-95-EF y demás normas modificatorias y complementarias, así como el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT y demás normas modificatorias y complementarias.

Al respecto, le remitimos el Informe N.º **116** -2014-SUNAT-5D1000 emitido por esta Gerencia, que contiene nuestra posición para su conocimiento y demás fines que estime pertinentes.

Atentamente,

  
-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

SUNAT INTENDENCIA NACIONAL DE TÉCNICA ADUANERA GERENCIA DE PROCESOS DE SALIDA Y RÉGIMENES ESPECIALES		
18 NOV. 2014		
RECIBIDO		
Reg N°	Hora	Signa
	16:01	