

INFORME N.º 044-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se plantea un supuesto en el que una factura emitida por la exportación definitiva de un bien mueble es utilizada para solicitar y obtener la devolución del saldo a favor materia de beneficio, y posteriormente se emite una nota de crédito por anulación de la referida venta, restituyéndose el monto pagado al comprador así como la mercancía, la cual es vendida en el exterior a otro comprador no domiciliado a un precio significativamente menor al de la operación original de exportación.

Al respecto, se formula las siguientes consultas:

1. ¿El exportador está obligado a devolver el saldo a favor materia de beneficio obtenido?
2. De ser afirmativa la respuesta a la consulta anterior, ¿Incurrir en infracción el exportador por no devolver el saldo a favor materia de beneficio?
3. ¿La venta posterior de la mercancía realizada en el exterior a otro comprador domiciliado en un tercer país se encuentra afectada al Impuesto General a las Ventas (IGV)?

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, la 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).
- Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N.º 126-94-EF, publicado el 29.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de Notas de Crédito Negociables).
- 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, Reglamento de Comprobantes de Pago).

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33º de la Ley del IGV, no se encuentra gravada con este impuesto la exportación de bienes.

A tal efecto, según la definición prevista en el mismo artículo 33°, se considera 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.

Asimismo, el artículo 34° de la Ley del IGV señala que el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador. Añade el mencionado artículo que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII de la misma Ley.

Seguidamente, el artículo 35° de la precitada Ley dispone que el saldo a favor del exportador se deducirá del impuesto bruto del IGV, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. Agrega que de no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorberlo, el exportador podrá compensar dicho saldo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta; y que si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o éste fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente. En el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, la misma que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV, dispone que la devolución del saldo a favor del exportador se regulará por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Conforme a ello, el Reglamento de Notas de Crédito Negociables regula lo concerniente a la compensación y devolución del saldo a favor del exportador estableciendo en su artículo 3°, en concordancia con lo previsto en el artículo 35° de la Ley del IGV, que el saldo a favor por exportación se deducirá del impuesto bruto del IGV a cargo del sujeto y de quedar un monto a su favor, éste se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB). Agrega el referido artículo, que del SFMB se deducirá las compensaciones efectuadas y de quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante Notas de Crédito Negociables.

A tal efecto, el artículo 4° del mencionado Reglamento dispone que la compensación o devolución a que se refiere el artículo 3° tendrá como límite un porcentaje equivalente a la tasa del IGV incluyendo el Impuesto de Promoción Municipal, sobre las exportaciones realizadas en el período. Se precisa además, que el SFMB que exceda dicho límite podrá ser arrastrado como saldo a favor por exportación a los meses siguientes.

A fin de determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período a que se refiere el artículo antes mencionado, el inciso a) del artículo 5° del referido Reglamento establece que, en la exportación de bienes, deberá tomarse en cuenta el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago. Para tal efecto, a la fecha de comunicada la compensación o de solicitada la devolución, se deberá contar con las respectivas declaraciones de exportación.

Asimismo, el inciso c) del citado artículo 5° dispone que para determinar el monto de las exportaciones realizadas en el período también deberán tomarse en cuenta las notas de débito y crédito⁽¹⁾ emitidas en el período a que corresponde la Declaración-Pago, las cuales se deducirán o adicionarán, según sea el caso, del monto de las exportaciones realizadas en el período a que corresponde esta.

Conforme a las normas antes glosadas, para la determinación del límite de la devolución del SFMB deberá considerarse el valor FOB de las declaraciones de exportación debidamente numeradas que sustenten las exportaciones embarcadas en el período y cuya facturación haya sido efectuada en el período o en períodos anteriores al que corresponda la Declaración-Pago.

Igualmente, en el caso de que se anule la venta del bien que sustentó la exportación embarcada en un periodo y que fue considerada para la determinación del límite de la devolución del SFMB, procederá la emisión de una nota de crédito, debiendo dicho documento contener los mismos requisitos y características del comprobante de pago con el cual se relaciona y ser emitida al mismo adquirente.

Dicha nota de crédito, para efectos de la determinación del límite de la devolución del SFMB, deberá considerarse en el periodo que se emita y deducirse del monto de las exportaciones embarcadas en el mismo período.

En ese sentido, en relación a la primera consulta, se tiene que el exportador que consideró como límite del SFMB de un determinado periodo el valor FOB de una exportación embarcada en este, respecto de la cual se emita en otro periodo una nota de crédito por anulación de la referida operación, no se encontrará obligado a restituir el SFMB obtenido en el primer periodo antes mencionado. No obstante, para la determinación del límite del SFMB del periodo en el que se emitió la referida nota de crédito, deberá deducirla del monto de las exportaciones embarcadas en este último periodo.

¹ En cuanto a las notas de crédito, es preciso mencionar que los numerales 1.1, 1.2 y 1.3 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, establecen que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y que solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

2. En cuanto a la segunda consulta, no corresponde emitir pronunciamiento puesto que el exportador no se encuentra obligado a restituir el SFMB obtenido, como lo hemos indicado en el párrafo precedente.
3. Respecto a la tercera consulta, entendemos que la misma parte de la premisa que el bien vendido no reingresó al país luego de su exportación definitiva. En tal sentido, la consulta se centra en determinar si la venta de un bien mueble corporal, que al momento de su transferencia se encuentra ubicado fuera del territorio nacional, realizada por un sujeto domiciliado en el país a favor de un sujeto no domiciliado se encuentra gravada con el IGV.

Al respecto, mediante Informe N° 137-2009-SUNAT/2B0000⁽²⁾, se absolvió una consulta similar, concluyéndose que *“no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas la venta efectuada fuera del territorio nacional de bienes muebles no producidos en el país⁽³⁾ ni la venta de bienes muebles de origen peruano que, al momento de la transferencia, no se encuentren ubicados físicamente en el Perú, salvo que posean inscripción, matrícula, patente o similar otorgada en el país”*.

En efecto, como se desarrolló en el precitado Informe, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley del IGV se encuentran gravadas con el impuesto, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles ubicados en el país.

Asimismo, el inciso a) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que se encuentra gravada con el impuesto la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean estos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

Agrega que también se consideran ubicados en el país los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aun cuando al tiempo de efectuarse la venta se encuentren transitoriamente fuera de él.

Igualmente, indica que, tratándose de bienes muebles no producidos en el país, se entenderá que se encuentran ubicados en el territorio nacional cuando hubieran sido importados en forma definitiva.

De las normas antes glosadas, se tiene que se encuentra gravada con el IGV la venta de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, incluyendo aquellos cuya inscripción, matrícula, patente o similar ha sido otorgada en el país, así como la venta en el país de bienes muebles producidos en el exterior que se hubieran importado en forma definitiva.

² Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

³ Que no se hubieran importado de forma definitiva.

Igualmente, de lo expuesto también se aprecia que no está gravada con el IGV la venta efectuada fuera del territorio nacional de bienes muebles no producidos en el país, que no se hubieran importado de forma definitiva, ni la venta de bienes muebles de origen peruano que, al momento de la transferencia, no se encuentren ubicados físicamente en el Perú, salvo que posean inscripción, matrícula, patente o similar otorgada en el país.

Por tanto, la venta de un bien mueble corporal, que al momento de su transferencia no se encuentra ubicado físicamente en el Perú, efectuada fuera del territorio nacional por un sujeto domiciliado a favor de otro sujeto no domiciliado, no se encuentra gravada con el IGV, salvo que posea inscripción, matrícula, patente o similar otorgada en el país.

CONCLUSIONES:

1. El exportador que consideró como límite del SFMB de un determinado periodo el valor FOB de una exportación embarcada en dicho periodo, respecto de la cual se emita en un periodo posterior una nota de crédito por anulación de la referida operación, no se encontrará obligado a restituir el SFMB obtenido. No obstante, para la determinación del límite del SFMB del periodo en el que se emitió la referida nota de crédito, deberá deducirla del monto de las exportaciones embarcadas en este último periodo.
2. La venta de un bien mueble corporal, que al momento de su transferencia no se encuentra ubicado físicamente en el Perú, efectuada fuera del territorio nacional por un sujeto domiciliado a favor de otro sujeto no domiciliado, no se encuentra gravada con el IGV, salvo que posea inscripción, matrícula, patente o similar otorgada en el país.

Lima, 30 ABR. 2018

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS