

**INFORME N.º 089-2020-SUNAT/7T0000**

**MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 3 del Apéndice II de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), el servicio de transporte de carga prestado por una empresa domiciliada o no domiciliada, desde el exterior al interior del país o viceversa, cuya prestación incluye el traslado de bienes desde el exterior hacia un puerto o aeropuerto del país y desde este lugar a un punto al interior del país o viceversa?
2. Los servicios de depósito, almacenamiento, gestión de certificado, embalaje, entre otros servicios logísticos prestados en el país por la empresa domiciliada para cumplir con el citado servicio de transporte de carga en el tramo comprendido desde el puerto o aeropuerto hacia el interior del país, ¿calificarían como exportación de servicios? ¿se encontrarían exonerados del IGV?

**BASE LEGAL:**

- Ley del IGV e ISC, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV e ISC, 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).

**ANÁLISIS:**

1. De acuerdo con lo establecido por el artículo 1 de la Ley del IGV, se encuentra gravada con este impuesto, entre otras operaciones, la prestación de servicios en el país.

Por su parte, el artículo 5 de la citada ley dispone que están exoneradas de dicho impuesto las operaciones contenidas en los Apéndices I y II; siendo que en el numeral 3 del mencionado Apéndice II se encuentran contenidos los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y el que se realice desde el exterior hacia el país<sup>(1)</sup>.

Asimismo, cabe señalar que el primer párrafo del artículo 33 de la referida ley establece que la exportación de servicios no está afecta al IGV.

Adicionalmente, en su quinto párrafo, dicho artículo dispone que los servicios se considerarán exportados cuando cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- a) Se presten a título oneroso desde el país hacia el exterior, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de

<sup>1</sup> De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley del IGV, las exoneraciones contenidas en los Apéndices I y II tendrán vigencia hasta el 31.12.2020.



acuerdo con el reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.

- b) El exportador sea una persona domiciliada en el país.
- c) El usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país.
- d) El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tengan lugar en el extranjero.

El mencionado artículo señala además que para efecto de lo antes indicado el exportador de servicios deberá, de manera previa, estar inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT.

Por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 9 del Reglamento de la Ley del IGV dispone que para efecto de lo establecido en el quinto párrafo del artículo 33 de la ley en mención se debe tener en cuenta que los servicios se considerarán prestados desde el país hacia el exterior cuando:

- i. La prestación del servicio por parte de la persona domiciliada en el país se realiza íntegramente en el Perú; y,
- ii. El uso, la explotación o el aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero, para lo cual se considera el lugar donde ocurre el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que el servicio genera al usuario no domiciliado.

Al respecto, se precisa que para establecer que el uso, explotación o aprovechamiento de los servicios por parte del no domiciliado tiene lugar en el extranjero se evaluarán las condiciones contractuales de cada caso en particular, teniendo en cuenta no solo lo señalado en los contratos sino también lo acordado a través de otros medios de prueba a efecto de determinar el lugar donde efectivamente se realiza dicho uso, explotación o aprovechamiento.

Adicionalmente, debemos indicar que de acuerdo con lo establecido por el numeral 10 del sexto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, también se considera exportación, entre otras operaciones, los servicios complementarios al transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y el que se realice desde el exterior hacia el país, necesarios para que se efectúe dicho transporte, siempre que se realicen en zona primaria de aduanas y que se presten a los transportistas de carga internacional o a sujetos no domiciliados en el país que tengan titularidad de la carga de acuerdo con la documentación aduanera de tránsito internacional.

Se señala además que constituyen servicios complementarios al transporte de carga necesarios para llevar a cabo dicho transporte, los siguientes:

- a. Remolque.
- b. Amarre o desamarre de boyas.
- c. Alquiler de amarraderos.
- d. Uso de área de operaciones.
- e. Movilización de carga entre bodegas de la nave.



- f. Transbordo de carga.
- g. Descarga o embarque de carga o de contenedores vacíos.
- h. Manipuleo de carga.
- i. Estiba y desestiba.
- j. Tracción de carga desde y hacia áreas de almacenamiento.
- k. Practicaje.
- l. Apoyo a aeronaves en tierra (rampa).
- m. Navegación aérea en ruta.
- n. Aterrizaje-despegue.
- ñ. Estacionamiento de la aeronave.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, en principio, los servicios prestados en el país por sujetos domiciliados se encuentran gravados con el IGV; habiéndose dispuesto que los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y los que se realicen desde el exterior hacia el país, están exonerados de dicho impuesto.

Asimismo, se ha previsto que la exportación de servicios es una operación inafecta del IGV que se configura como tal cuando, siendo prestada por un sujeto inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT, se cumple con los requisitos establecidos en el quinto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV; sin embargo, se debe tener presente que algunas operaciones han sido consideradas expresamente como exportación por el sexto párrafo de dicho artículo, entre ellas, las que se detallan en el numeral 10 de este, las cuales, para calificar como tales, no requieren cumplir con los citados requisitos.

2. Ahora bien, con relación a la primera consulta, cabe traer a colación lo señalado en el ítem anterior, en cuanto a que conforme con lo dispuesto por el numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV, se encuentran exonerados de dicho impuesto los servicios de transporte de carga que se realicen desde el país hacia el exterior y el que se realice desde el exterior hacia el país.

Al respecto, es de hacer notar que la exoneración prevista en la citada norma no se encuentra condicionada a que el mencionado servicio sea prestado desde o hacia un lugar específico en el país, sino que hace referencia de manera genérica a que sea realizado desde o hacia el país.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que conforme a lo dispuesto en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario<sup>(2)</sup>, en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En ese sentido, se puede afirmar que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV, el servicio de transporte de carga prestado por una empresa domiciliada o no domiciliada desde el exterior al interior del país o viceversa, cuya prestación incluye el traslado de bienes desde el extranjero hacia un puerto o aeropuerto del país y desde este lugar a un punto al interior del país o viceversa, encontrándose, por tanto, exonerado del IGV<sup>(3)</sup>.

<sup>2</sup> Cuyo último Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

<sup>3</sup> Cabe precisar que, no es materia de análisis en el presente informe el supuesto en el cual, para realizar el servicio de transporte de carga, en el tramo que va del puerto o aeropuerto al interior del país, la referida empresa domiciliada o no domiciliada subcontrata a una empresa domiciliada para realizar el referido servicio.



3. En cuanto a la segunda consulta, en lo que respecta a si los servicios señalados en esta califican como exportación de servicios, se debe tomar en cuenta que conforme a lo señalado en el ítem 1 del presente informe, se consideran exportación de servicios y, por tanto, inafectos del IGV, los servicios complementarios al transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa, necesarios para que se efectúe dicho transporte y que se detallan en el numeral 10 del sexto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, siempre que se realicen en zona primaria de aduanas y que se presten a los transportistas de carga internacional o a sujetos no domiciliados en el país que tengan titularidad de la carga de acuerdo con la documentación aduanera de tránsito internacional.

Así pues, dado que los servicios logísticos a los que se hace referencia en la mencionada consulta, no se encuentran considerados en el citado numeral 10 del sexto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV como servicios complementarios al transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa; se puede afirmar que no califican como tales.

Por otro lado, se debe tomar en cuenta que tratándose de servicios distintos a los señalados en el sexto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, para que califiquen como exportación de servicios, estos deben ser prestados por un sujeto inscrito en el Registro de Exportadores de Servicios a cargo de la SUNAT y cumplir con los requisitos establecidos en el quinto párrafo del citado artículo, siendo algunos de estos, que el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país y que su uso, explotación o aprovechamiento debe darse en el extranjero, entendiéndose que ocurre esto último cuando el lugar donde se lleva a cabo el primer acto de disposición del servicio, entendido como el beneficio económico inmediato que genera al usuario no domiciliado, se produce en el extranjero, debiendo tomarse en cuenta para el efecto los términos del contrato, así como otros elementos que las partes hubieran acordado a través de otros medios de prueba.

En ese sentido, los servicios de logística a que se hace referencia en la consulta materia de análisis, calificarán como exportación de servicios en la medida que estos cumplan con los requisitos establecidos para el efecto por el quinto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, así como con los demás requisitos que correspondan dispuestos en el artículo 9 del Reglamento de dicha ley, lo cual deberá ser determinado en cada caso en particular.

4. En relación con la segunda consulta, en lo que corresponde a si los servicios mencionados en esta están exonerados del IGV, cabe indicar que el artículo 14 de la Ley del IGV prevé que se entiende por retribución por servicios, la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio; siendo que dicha suma está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originan en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Agrega la norma que, cuando con motivo de la prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto.

A su vez, el primer párrafo del numeral 1 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del IGV señala que en la prestación de servicios exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios afectos



siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la operación de servicio prestado.

Asimismo, la mencionada norma establece en su tercer párrafo que lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que la entrega de bienes o prestación de servicios:

- a) Corresponda a prácticas usuales en el mercado;
- b) Se otorgue con carácter general en todos los casos en los que concurren iguales condiciones;
- c) No constituya retiro de bienes; o,
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, estas establecen reglas de accesoriedad, habiéndose dispuesto que en la prestación de servicios exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios complementarios afectos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dichas normas, para lo cual es pertinente tener en cuenta los alcances de la “teoría de la unicidad”.

Sobre el particular, resulta pertinente traer a colación lo señalado en Informe N.º 171-2015-SUNAT/5D0000<sup>(4)</sup>, en el que en relación con el artículo 14 de la Ley del IGV, antes citado, se indica que el Tribunal Fiscal ha sostenido que *“la norma tiene como sustento la teoría de la unicidad, según la cual los actos o manifestaciones son inseparables, siendo que a excepción de que la ley disponga algún tratamiento especial debe tenerse en cuenta el tratamiento que la ley ha previsto para la operación principal. En ese sentido, el fin común de dos prestaciones distintas, sirve para delimitar cuando son autónomas y cuando se trata de una obligación principal u otra accesoria; en este último caso, la ulterior actividad (accesoria) debe ser añadida para poder alcanzar el objetivo perseguido con la primera obligación (principal)”*.

Así pues, en la medida que la ley disponga algún tratamiento especial para los servicios complementarios al servicio principal, no les resultará aplicable el tratamiento previsto para este último y, por tanto, no se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del artículo 14 de la Ley del IGV.

Pues bien, en el supuesto planteado en la consulta materia de análisis, la operación principal estaría constituida por el servicio de transporte de carga prestado por una empresa domiciliada para efectuar el traslado de bienes desde el exterior hacia un puerto o aeropuerto del país y desde este lugar a un punto al interior del país, el cual se encuentra exonerado del IGV<sup>(5)</sup>, y los servicios complementarios por los servicios de depósito, almacenamiento, gestión de certificado, embalaje, entre otros servicios logísticos prestados en el país por la referida empresa domiciliada para cumplir con el citado servicio de transporte de carga en el tramo comprendido desde el puerto o aeropuerto hacia el interior del país.

<sup>4</sup> Disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i171-2015.pdf>.

<sup>5</sup> Como lo hemos indicado en el ítem 2 del presente informe.



Ahora bien, tal como lo hemos señalado en el ítem 3 del presente informe, tratándose de los servicios complementarios al servicio de transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa, necesarios para que se efectúe dicho transporte, el legislador ha calificado como tales únicamente a aquellos que se encuentran detallados en el numeral 10 del sexto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, habiendo previsto que califican como exportación de servicios y que en consecuencia están inafectos de dicho impuesto, no encontrándose dentro de estos los servicios logísticos a que se hace referencia en la consulta materia de análisis.

Siendo ello así, toda vez que el artículo 33 de la Ley del IGV ha dispuesto un tratamiento especial para los servicios complementarios al servicio de transporte de carga que se realice desde el país hacia el exterior y viceversa, necesarios para que se efectúe dicho transporte, y que no califican como tales los servicios logísticos antes mencionados; se puede afirmar que no les resulta aplicable las reglas de accesoriadad dispuestas por el artículo 14 de la citada ley, no encontrándose, por tanto, exonerados del IGV.

## **CONCLUSIONES:**

1. Se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 3 del Apéndice II de la Ley del IGV, el servicio de transporte de carga prestado por una empresa domiciliada o no domiciliada, desde el exterior al interior del país o viceversa, cuya prestación incluye el traslado de bienes desde el exterior hacia un puerto o aeropuerto del país y desde este lugar a un punto al interior del país o viceversa.
2. Los servicios de depósito, almacenamiento, gestión de certificado, embalaje, entre otros servicios logísticos prestados en el país por la referida empresa domiciliada para cumplir con el citado servicio de transporte de carga en el tramo comprendido desde el puerto o aeropuerto hacia el interior del país, no se encuentran exonerados del IGV.

Tales servicios calificarán como exportación de servicios en la medida que cumplan con los requisitos establecidos para el efecto por el quinto párrafo del artículo 33 de la Ley del IGV, así como con los demás requisitos que correspondan dispuestos en el artículo 9 del Reglamento de dicha ley, lo cual deberá ser determinado en cada caso en particular.

Lima, 06 de octubre de 2020.



**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**  
Intendente Nacional  
Intendencia Nacional Jurídico Tributario  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL AGUANTA DE TRIBUTOS INTERIORS